Maria Mădălina GÎRBINĂ • Ștefan BUNEA

Catedra de Contabilitate Internațională
și Informare Financiară
Academia de Studii Economice din București

SINTEZE, STUDII DE CAZ ȘI TESTE GRILĂ PRIVIND APLICAREA IAS (REVIZUITE) – IFRS

Volumul I

Editura CECCAR, București, 2005

Scanned with OKEN Scanner

CORPUL EXPERȚILOR CONTABILI ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI DIN ROMÂNIA

Maria Mădălina GÎRBINĂ • Ștefan BUNEA

Catedra de Contabilitate Internațională
și Informare Financiară
Academia de Studii Economice din București

SINTEZE, STUDII DE CAZ ȘI TESTE GRILĂ PRIVIND APLICAREA IAS (REVIZUITE) – IFRS

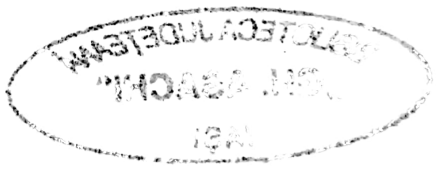
VOLUMUL I

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
GÎRBINĂ, MĂDĂLINA

Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS (revizuite) – IFRS /Maria Mădălina Gîrbină, Ștefan Bunea. - București: Editura CECCAR, 2005 -
3 vol.
Vol. 1 - 2005. - Bibliogr. - ISBN 973-8478-61-8

I. Bunea, Ștefan

657



Redactor: Elena MARINESCU

Tipărit la Tipografia Everest 2001
www.everest.ro

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

Prefață 7

CAPITOLUL 1
Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare (IAS 1)

1.1. Coordonatele europenizării și internaționalizării sistemului contabil românesc 10

1.2. Cererea și oferta de informație contabilă în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate 18

1.2.1. Cererea de informații contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate 18

1.2.2. Oferta de informații contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate 22

1.2.2.1. Bilanțul contabil și poziția financiară a întreprinderii 23

1.2.2.2. Contul de profit și pierdere și performanța financiară a întreprinderii 42

1.2.2.3. Situația variației capitalurilor proprii 57

1.3. Rezumat 66

1.4. Rezolvări ale exercițiilor 69

1.5. Teste grilă de autoevaluare 72

CAPITOLUL 2
Stocurile și lucrările în curs de execuție (IAS 2 și IAS 11)

2.1. Delimitări și evaluări privind stocurile 78

2.1.1. Delimitări privind stocurile 78

2.1.2. Evaluarea stocurilor 79

2.2. Delimitări și evaluări privind contractele de construcții 105

2.2.1. Delimitări privind contractele de construcții 105

2.2.2. Veniturile aferente contractelor de construcții 107

Scanned with OKEN Scanner

2.2.3. Costurile aferente contractelor de construcții 108
2.2.4. Metoda terminării lucrărilor 109
2.2.5. Metoda procentului de avansare 113
2.2.6. Care sunt condițiile în care se recomandă utilizarea metodei procentului de avansare sau a metodei terminării lucrărilor? 118
2.2.7. Recunoașterea pierderilor din contracte 121
2.3. Rezumat 124
2.4. Rezolvări ale exercițiilor 125
2.5. Teste grilă de autoevaluare 128

CAPITOLUL 3
Venituri (IAS 18)

3.1. Principalele categorii de venituri ce cad sub incidența normei IAS 18 134
3.1.1. Recunoașterea veniturilor 136
3.1.1.1. Recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor ... 136
3.1.1.2. Recunoașterea veniturilor din prestarea de servicii 140
3.1.2. Identificarea tranzacțiilor 140
3.1.3. Evaluarea veniturilor 141
3.2. Vânzările pe credit 142
3.3. Veniturile din dobânzi și dividende 151
3.4. Recunoașterea veniturilor și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs 158
3.5. Rezumat 160
3.6. Rezolvări ale exercițiilor 162
3.7. Teste grilă de autoevaluare 163

CAPITOLUL 4
Imobilizările corporale și necorporale (IAS 16 și IAS 38)

4.1. Definirea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale și necorporale 174

Scanned with OKEN Scanner

4.1.1. Definirea și recunoașterea imobilizărilor corporale și necorporale 174
4.1.2. Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale și necorporale ... 180
4.2. Contabilizarea cheltuielilor ulterioare privind imobilizările corporale și necorporale 206
4.3. Amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale 210
4.3.1. Definirea amortizării imobilizărilor corporale și necorporale 210
4.3.2. Durata de amortizare a imobilizărilor corporale și necorporale 211
4.3.3. Valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale și necorporale 214
4.3.4. Metode de amortizare a imobilizărilor corporale și necorporale 216
4.4. Evaluarea posterioară recunoașterii inițiale 222
4.4.1. Prelucrarea de referință 222
4.4.2. Cealaltă prelucrare autorizată 224
4.5. Rezumat 236
4.6. Rezolvări ale exercițiilor 239
4.7. Teste grilă de autoevaluare 249

CAPITOLUL 5
Deprecierea activelor, active necurente deținute pentru vânzare și abandonurile de activități (IAS 36 și IFRS 5)

5.1. Identificarea activelor care au înregistrat pierderi de valoare 260
5.1.1. Sursele externe de informații 261
5.1.2. Sursele interne de informații 263
5.2. Calculul valorii recuperabile și a pierderii de valoare a unui activ 265
5.2.1. Valoarea justă minus costurile de cesiune 267
5.2.2. Valoarea de utilitate 268
5.3. Contabilizarea pierderii de valoare 275

Scanned with OKEN Scanner

5.3.1. Contabilizarea pierderii de valoare pentru un activ 275
5.3.2. Calculul valorii recuperabile și contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT 278
5.3.2.1. Noțiunea de Unitate Generatoare de Trezorerie (UGT) 278
5.3.2.2. Calculul și contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT 281
5.4. Reluarea pierderilor de valoare 285
5.5. IFRS 5 „Active necurente deținute pentru vânzare și întreruperi de activități" 306
5.5.1. Clasificarea unui activ necurent ca deținut în vederea vânzării 307
5.5.2. Activele necurente achiziționate clasificate ca deținute în vederea vânzării 310
5.5.3. Evaluarea și prezentarea în situațiile financiare a activelor destinate cedării 311
5.5.4. Abandonul de activități 320
5.6. Rezumat 321
5.7. Rezolvări ale exercițiilor 326
5.8. Teste grilă de autoevaluare 329
Răspunsurile la testele grilă de autoevaluare 334
Bibliografie 335

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Prefață

Ritmul de dezvoltare a raportării financiare se accelerează după o curbă exponențială în ultimii ani, mai ales după reforma organismului internațional de normalizare – IASC, devenit din 2000 „Consiliul Standardelor Internaționale de Contabilitate" (IASB). Începând cu 1 ianuarie 2005, tuturor companiilor cotate din Uniunea Europeană li se cere să fie în acord cu noile produse normalizatoare ale organismului internațional. Trecerea la sistemul contabil bazat pe standarde IFRS, a tuturor acestor întreprinderi, a creat și creează un adevărat șantier financiar de adaptare și de punere în aplicare a politicilor de recunoaștere, măsurare și prezentare, situate în sfera raportării.

România este în pragul declanșării celui de-al treilea val de reforme contabile, la începutul anului 2006. Pentru un număr limitat de întreprinderi și instituții va fi vorba despre aplicarea unui referențial bazat pe standarde internaționale de raportare financiară, în sensul extins al acestei sintagme: IFRS-uri propriu-zise, IAS-uri revizuite sau nu, interpretări asociate standardelor IAS (SIC), revizuite sau nu, și interpretări asociate standardelor IFRS (IFRIC). Amplul proces de elaborare de noi standarde IFRS, de interpretări IFRIC, de revizuire a unor standarde IAS sau a unor interpretări SIC este în plină efervescență. Peste întregul șantier de raportare financiară plutesc două procese de convergență: cel de profundă adâncime – între standardele internaționale și cele americane – și cel de o imensă întindere – între referențialele naționale și cel internațional. Nu vrem să sugerăm, neapărat, că Turnul Babel al contabilităților din diversele țări ale mapamondului va fi înlocuit de un „esperanto contabil" cu semnificative accente americane, dar o atare alternativă să nu ne mire prea mult. Revenind la cazul țării noastre și la cel de-al treilea val de reforme contabile care o vor caracteriza în curând, să precizăm că majoritatea agenților economici vor aplica de la 1 ianuarie, anul viitor, reglementări contabile armonizate integral cu directivele europene (a IV-a și a VII-a). Este de așteptat abrogarea ordinelor OMFP 94, din 2001, și OMFP 306, din 2002, deși urmele lor vor mai dăinui în ordinul care le înlocuiește. Oricum, vom combate naivitatea să alimentăm ideile că „ordinul compozit" ce va rezulta ar reprezenta standarde contabile europene care, în treacăt fie spus, nici nu există.

Ora intrării României în Uniunea Europeană se apropie, iar domeniul nostru de reflecție și de aplicații profesionale nu are cum să rateze un atare examen.

Apariția unor lucrări de contabilitate, axate pe o abordare europeană și internațională se constituie, în țara noastră, deocamdată, într-un eveniment ce nu poate să primească decât unda verde din partea utilizatorilor și preparatorilor de conturi, experților contabili și auditorilor, studenților și cadrelor didactice universitare.

O astfel de apariție, găzduită de Editura CECCAR, este și lucrarea tinerilor și talentaților universitari Maria Mădălina Gîrbină și Ștefan Bunea, ambii membri ai Catedrei de Contabilitate Internațională și Informare Financiară din Academia de Studii Economice București. În produsul lor editorial „Sinteze, studii de caz și teste grilă privind aplicarea IAS revizuite și IFRS", cei doi autori aduc prinosul lor de cunoaștere și de pedagogie în analiza referențialului internațional și în susținerea lui cu aplicații practice și teste. Totul este realizat sub marca unei excelente calități și unei ancorări cu totul remarcabile la realitatea mondială. Lucrarea lor nu trebuie să lipsească din bibliotecile noastre personale. Deși tineri, ei au bătut deja, de câțiva ani, la porțile consacrării. Și au intrat pe ușa din față. Nu risc nimic, dimpotrivă, îmi face plăcere, să pariez că Mădălina și Ștefan vor însemna, în curând, două nume de rezonanță majoră în gândirea contabilă românească.

Profesor universitar doctor
Niculae FELEAGĂ

16 octombrie 2005

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

Întocmirea și prezentarea situațiilor financiare (IAS 1)

1.1. Coordonatele europenizării și internaționalizării sistemului contabil românesc

Sistemul contabil al unei țări este influențat de o serie de factori precum sistemul juridic, modul de finanțare dominant al agenților economici, sistemul fiscal, nivelul de inflație, sistemul economic, politic etc. Din această cauză există diferențe semnificative de la un sistem contabil național la altul.

Practic, pot fi identificate diferențe la toate nivelele unui sistem contabil: la nivelul organismelor de normalizare contabilă, la nivelul organizării și exercitării profesiei contabile, la nivelul terminologiei utilizate, la nivelul corpului de principii contabile, la nivelul convențiilor de evaluare, la nivelul practicilor de întocmire a situațiilor financiare și de comunicare financiară.

Întreprinderile mici și mijlocii domină numeric economia unei țări, dar au o contribuție relativ redusă la formarea avuției naționale. Acestea reprezintă structurile economice care apără cel mai bine specificul național, cultura, comportamentele economice și sociale.

Întreprinderile mari au sau pot avea, în cele mai multe din cazuri, vocație internațională. Astfel de întreprinderi își desfășoară activitatea într-o economie globalizată, care se caracterizează prin internaționalizarea piețelor și a fluxurilor de capitaluri. Puterea economică a unor astfel de întreprinderi multinaționale o depășește în anumite cazuri pe cea a unor țări europene dezvoltate.

Diferențele dintre sistemele contabile generează dificultăți de acceptare a situațiilor financiare întocmite de întreprinderi pentru utilizatori care acționează într-un mediu sensibil diferit de cel al țării de origine a întreprinderii respective.

Soluțiile pentru înlăturarea dificultăților de acceptare ar putea consta fie în retratarea situațiilor financiare, potrivit referențialului contabil recunoscut de destinatarii acestora, fie în elaborarea situațiilor financiare pe baza unui **referențial contabil recunoscut la nivel internațional**.

La nivelul țării noastre se conturează, în prezent, o contabilitate a întreprinderilor mici și mijlocii (reglementată prin O.M.F. 306/2002) și o

Scanned with OKEN Scanner

contabilitate a întreprinderilor mari, cu vocație internațională (reglementată prin O.M.F. 94/2001).

În reglementările contabile pentru întreprinderile mari s-a încercat concilierea între referențialul contabil european (reprezentat de Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene) și referențialul contabil internațional (reprezentat de Standardele Internaționale de Contabilitate).

Europenizarea este susținută de armonizarea sistemului contabil național cu directivele europene. Armonizarea contabilă internațională este procesul prin care regulile sau normele contabile naționale, diferite de la o țară la alta, sunt perfecționate pentru a fi făcute comparabile.

Directiva a IV-a, adoptată în 1978, oferă statelor membre ale Uniunii Europene o serie de opțiuni privind formatele situațiilor financiare (cunoscute și sub denumirea de documente contabile de sinteză), regulile de evaluare și cerințele privind comunicarea financiară.

Existența, în această directivă, a unui număr important de opțiuni a dus la menținerea, în mare parte, a diferențelor între sistemele contabile ale țărilor Uniunii Europene.

Iată și câteva dovezi ale armonizării reglementărilor contabile românești cu prevederile Directivei a IV-a:

- sfera de aplicare a standardelor contabile internaționale este stabilită în funcție de criteriile stipulate în Directiva a IV-a: cifra de afaceri, total active și numărul mediu de salariați. Programul de implementare al O.M.F. 94/2001 este următorul:

Sfârșitul exercițiului financiar	**Cifra de afaceri a anului anterior (euro)**	**Total active pentru anul anterior (euro)**	**Numărul mediu de salariați ai anului anterior**
31 decembrie 2001	peste 9 milioane	peste 4,5 milioane	250
31 decembrie 2002	peste 8 milioane	peste 4,0 milioane	200
31 decembrie 2003	peste 7 milioane	peste 3,5 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 6 milioane	peste 3,0 milioane	100
31 decembrie 2005	peste 5 milioane	peste 2,5 milioane	50

- este obligatorie aplicarea standardelor internaționale de contabilitate de către întreprinderile care îndeplinesc cel puțin două dintre cele trei criterii menționate; este posibilă însă și aplicarea opțională a acestor standarde de către întreprinderi care nu se încadrează în

Scanned with OKEN Scanner

criteriile de mărime prevăzute, după aprobarea prealabilă din partea Ministerului Finanțelor Publice;

- toate întreprinderile, indiferent de talia lor, întocmesc un model de bilanț listă recomandat în articolul 10 din Directiva a IV-a;
- în setul de principii contabile reținute în O.M.F. 94 au fost incluse și cele stipulate de Directiva a IV-a etc.

Internaționalizarea este susținută de armonizarea sistemului contabil românesc cu elementele referențialului contabil internațional sau implementarea directă a elementelor referențialului contabil internațional.

Acest referențial cuprinde:

- un cadru contabil conceptual (care stabilește obiectivele situațiilor financiare, definește elementele situațiilor financiare, stabilește criteriile de recunoaștere a acestora, prezintă caracteristicile calitative ale situațiilor financiare etc);
- un pachet flexibil de standarde contabile internaționale (IAS: International Accounting Standard) și de standarde internaționale de raportare financiară (IFRS: International Financial Reporting Standards);
- un pachet flexibil de interpretări referitoare la unele dintre subiectele standardelor contabile internaționale (SIC și IFRIC).

Referențialul contabil internațional este produsul organismului internațional de normalizare „Consiliul internațional al standardelor contabile" (International Accounting Standards Board: **IASB**). Înființat în 1973, acest organism a avut ca obiective elaborarea și publicarea, în interesul publicului, de standarde contabile internaționale ce trebuie să fie respectate cu ocazia prezentării situațiilor financiare, precum și asigurarea acceptării și aplicării acestor norme la nivel mondial.

Standardele internaționale pot fi aplicate numai întreprinderilor mari (în special grupuri de societăți), care au vocație internațională și care sunt influențate sau sunt chiar consecințele fenomenelor de mondializare și de globalizare. Situațiile financiare ale unei întreprinderi, indiferent de țara de origine, întocmite conform Standardelor Contabile Internaționale, vor fi acceptate pe orice piață de capital din lume (cu excepția piețelor din SUA și Canada unde sunt acceptate la acest moment doar normele naționale).

Scanned with OKEN Scanner

Recenta extindere a Uniunii Europene ca și perspectiva adoptării unei constituții comunitare nu fac decât să confirme necesitatea asigurării transparenței în comunicarea financiară, cu atât mai mult cu cât asistăm, în ultima vreme, la un pronunțat proces de dereglementare a piețelor financiare.

Printr-o declarație comună de convergență, FASB și IASB s-au angajat să reducă la maxim diferențele dintre referențialele lor. Uniunea Europeană nu putea sta deoparte în fața unui asemenea proces, astfel că a emis, în anul 2002, o reglementare care stipulează că toate societățile cotate vor trebui să aplice referențialul IFRS în conturile consolidate începând din anul 2005[1], dar care lasă statelor membre și posibilitatea de a autoriza sau impune utilizarea acestui referențial în conturile consolidate ale societăților necotate sau chiar în conturile individuale.

Asimilând normele IFRS, Europa a dorit să se doteze cu un referențial contabil care îi lipsea. Acest nou limbaj contabil care se bazează mai degrabă pe principii generale decât pe reguli detaliate și privilegiază o analiză a substanței operațiilor și evenimentelor, constituie o veritabilă revoluție contabilă. Adoptarea sa va avea puternice consecințe asupra comunicării financiare și a politicilor operaționale ale unor categorii de întreprinderi.

Armonizarea organizării piețelor financiare europene a determinat UE să ia o serie de decizii, între care și pe aceea privind alegerea unui referențial contabil unic care ar trebui să permită întreprinderilor europene să vorbească aceeași limbă în materie de informare financiară[2].

Adoptarea de către Uniunea Europeană a referențialului IFRS este rezultatul unei opțiuni strategice ce răspunde obiectivului de convergență și presupune o serie de constrângeri de timp și de resurse.

Pentru asimilarea referențialului IFRS, la nivel comunitar, a fost creat un mecanism care are ca funcție principală supervizarea adoptării noilor norme și interpretări, precum și asigurarea conformității cu directivele euro-

---

[1] Regulamentul 1606/2002, aprobat de Parlamentul Europei privind aplicarea normelor contabile internaționale, publicat în Jurnalul oficial al Comunităților Europene, din 11 septembrie 2002.

[2] Într-o comunicare asupra strategiei UE în materie de informare financiară, a Comisiei Europene din anul 2000, s-a stabilit că vor fi avute în vedere, pentru început, 6700 de societăți europene cotate ce totalizau la sfârșitul exercițiului 2000 o capitalizare bursieră de 6.175 mld. de euro. Dacă sunt luate în considerare și filialele, atunci aproape 30.000 de entități vor fi afectate de schimbare.

Scanned with OKEN Scanner

pene. Mecanismul de implementare are o componentă politică și reglementară și una tehnică.

Componenta politică este asigurată de Comitetul de Reglementare Contabilă Europeană (Accounting Regulation Committee – ARC) alcătuit din reprezentanți ai tuturor statelor membre. El emite avize asupra adoptării normelor de către UE și stabilește data de intrare în vigoare a acestora. În anul 2003, ARC s-a pronunțat în favoarea tuturor normelor și interpretărtilor emise de IASB, cu excepția normelor IAS 32 și IAS 39. Sarcina ARC este de a statuta la nivelul Uniunii Europene ultimele norme, reviziuri și interpretări emise de IASB până la 1 ianuarie 2005.

Componenta tehnică este asigurată de un comitet tehnic intitulat EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) care trebuie să furnizeze UE asistența și competențele necesare evaluării normelor. Acesta este constituit dintr-un grup de experți din rândul profesiei contabile, organismelor de normalizare, utilizatorilor, organismelor de supraveghere și de reglementare a piețelor.

Principalele funcții ale EFRAG sunt:

(i) coordonarea organismelor de normalizare, a profesiei contabile și a utilizatorilor pentru a contribui la procesul de elaborare a normelor IFRS prin emiterea de comentarii asupra normelor și interpretărilor și aducerea acestora în atenția IASB;

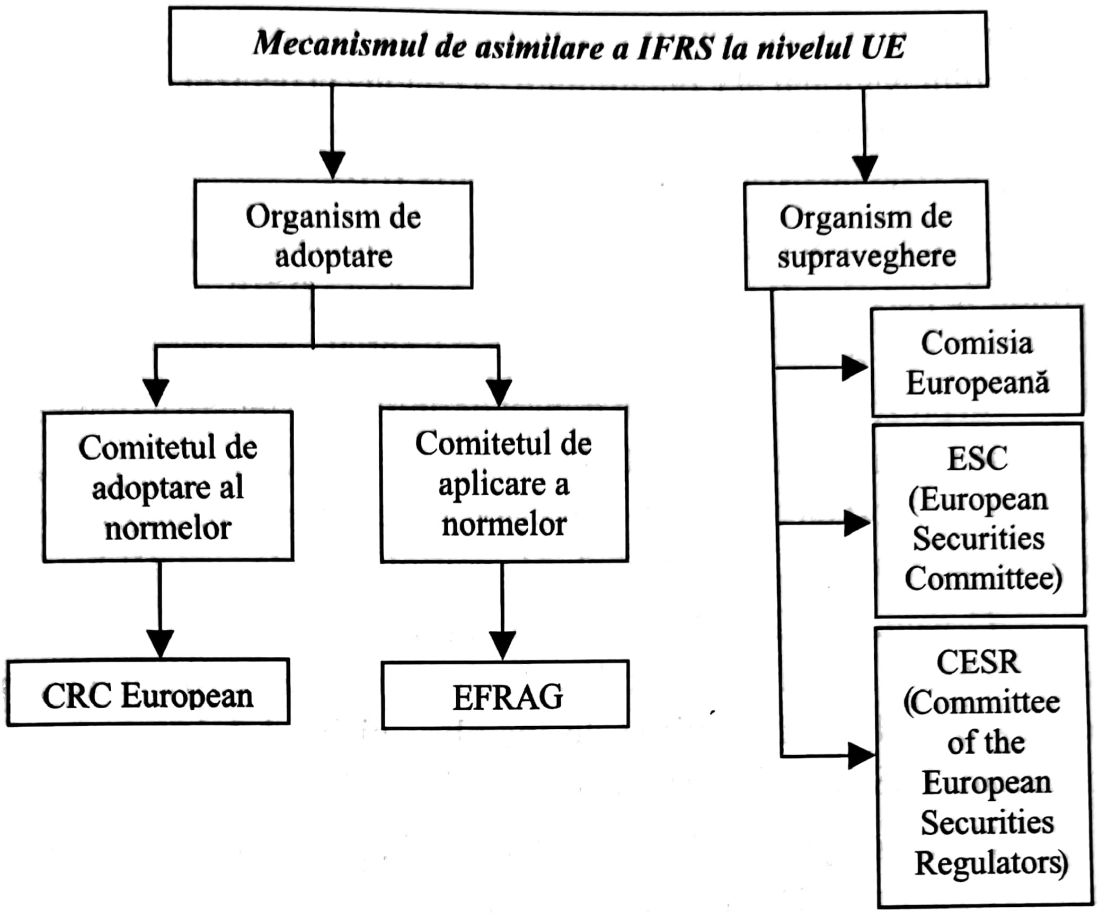
(ii) să asiste Comisia Europeană în procesul de asigurare a conformității directivelor europene cu referențialul IFRS prin elaborarea de propuneri în acest sens;

(iii) să emită avize tehnice privind asimilarea sau respingerea în cadrul UE a normelor și interpretărilor publicate;

(iv) să identifice insuficiențele referențialului IFRS, să le înscrie în agenda de lucru a IASB și să elaboreze instrucțiuni specifice.

Criza recentă provocată cu ocazia asimilării normelor IAS 32 și IAS 39 privind instrumentele financiare a scos la iveală dificultățile Uniunii Europene în a-și valorifica eficient punctul de vedere în sistemul complex de normalizare contabilă în care s-a angajat. Grupurile de pe lângă Comisia Europeană au întreprins eforturi în vederea revizuirii componenței și funcționării IASB.

Scanned with OKEN Scanner



Pentru a face referențialul IFRS aplicabil în cadrul UE, directivele contabile au fost revizuite. Aceste revizuiri vor trebui să fie transpuse în dreptul contabil al fiecărui stat membru înainte de 1 ianuarie 2005.

În cadrul UE au fost create, în iulie 2001, două comitete strategice. Primul, ESC (European Securities Committee – Comisia Europeană de Valori Mobiliare, echivalentul SEC din SUA), alcătuit din reprezentanți ai statelor membre, trebuie să consilieze Comisia Europeană asupra ansamblului reglementărilor privind valorile mobiliare.

Cel de al doilea, CESR (Committee of European Securities Regulators), este un organism independent alcătuit din reprezentanți ai autorităților de reglementare din țările membre și care contribuie la ameliorarea coordonării normalizatorilor naționali, jucând totodată și rolul de consilier tehnic pe lângă Comisia Europeană. El are drept principal obiectiv garantarea unei mai bune coerențe în aplicarea noii legislații europene și în coordonarea acțiunilor autorităților de tutelă ale statelor membre.

În Franța, întreprinderile obligate să aplice IFRS în conturile consolidate au insistat să poată publica ansamblul situațiilor financiare, conform

Scanned with OKEN Scanner

aceluiași referențial, pentru a evita retratările costisitoare. O analiză a CNC (Consiliul Național al Contabilității) a condus la decizia de amânare a unei asemenea opțiuni până la finalizarea inventarierii și analizei divergențelor dintre reglementările naționale și regulile IFRS.

Pe termen scurt, s-a găsit o soluție de compromis, acestor întreprinderi fiindu-le permis să țină contabilitatea conform IFRS, dar nu și să publice situațiile financiare conform acestui referențial.

În prezent, puține țări au tranșat definitiv asimilând opțiunile conținute în reglementarea europeană. Câteva tendințe se pot întrezări totuși, cu câteva excepții: majoritatea țărilor membre vor prevedea ca opțiune și nu vor impune utilizarea normelor IFRS în conturile consolidate ale societăților necotate.

Organizarea IASB a suferit modificări importante în ultimii ani. În aprilie 2001 a fost creat un comitet alcătuit din 19 membrii (numiți „trustees") care are ca funcții numirea de membrii ai bordului, responsabilitatea finanțării IASB, schimbarea constituției IASB.

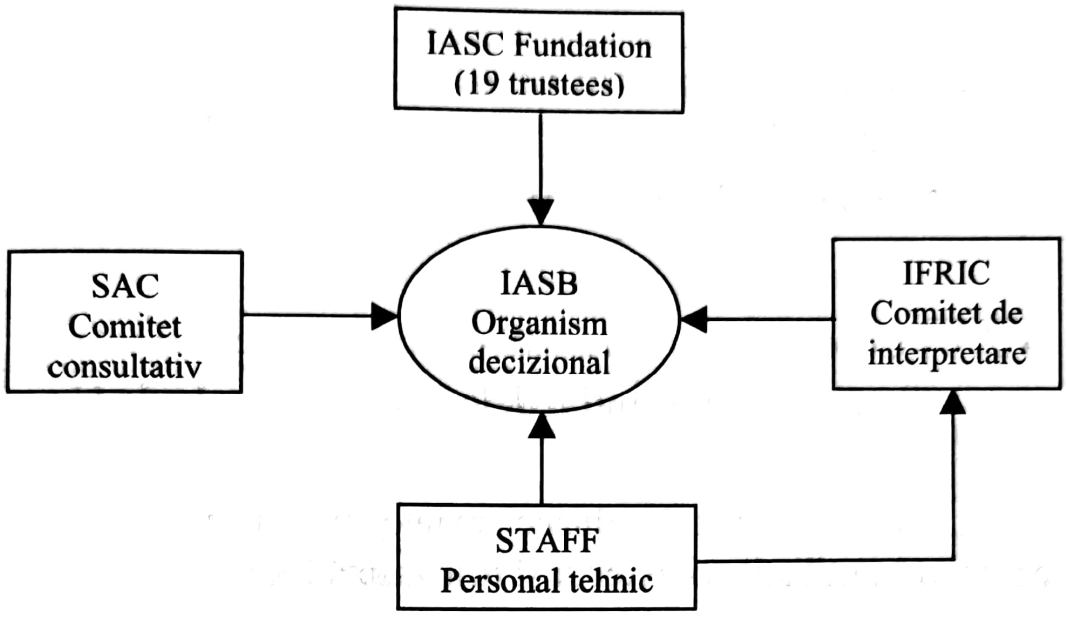
Noua echipă a IASB este alcătuită din patru americani, trei britanici, un german, un australian, un canadian, un francez, un sud-african, un suedez și un japonez. Dizolvarea G4+1 și sprijinul SEC este mărturia voinței anglo-saxonilor de a participa activ la lucrările IASB.

IASB dispune de un Comitet Consultativ (SAC – Standards Advisory Council) și de un Comitet de Interpretare (IFRIC – International Financial Reporting Issues Committee care nu este altul decât fostul SIC – Standing Interpretation Committee).

Membrii SAC sunt aleși din rândul organismelor care au un interes deosebit pentru informarea financiară. La aceștia se adaugă reprezentanți ai Comisiei Europene, ai SEC și ai Financial Services Agency din Japonia în calitate de observatori.

IFRIC este însărcinat cu interpretarea normelor existente. Aceste interpretări sunt supuse IASB pentru aprobare. El este compus din 12 membri, la care se adaugă reprezentanți ai IOSCO (organismul internațional al comisiilor de valori mobiliare) și ai Comisiei Europene în calitate de observatori.

Scanned with OKEN Scanner



Elaborarea unei norme internaționale este supusă unei proceduri predefinite, intitulată „due process", care presupune parcurgerea următoarelor etape (unele dintre ele cu caracter facultativ):

(i) o reflecție inițială a echipei tehnice pentru a identifica stadiul cercetării pe tema studiată și mai ales legătura cu cadrul conceptual;

(ii) studiul comparativ al practicilor și al standardelor naționale și schimburi de opinii cu normalizatorii în cauză;

(iii) consultarea SAC asupra oportunității de a înscrie tema în agenda IASB;

(iv) constituirea unui comitet consultativ (Advisory Group) pentru a consilia IASB în lucrările sale;

(v) publicarea unui document pentru colectarea de comentarii (într-o perioadă de 3 luni);

(vi) publicarea unui proiect de normă sau de revizuire a unei norme și în anumite cazuri a unor baze pentru concluzii care constituie într-un fel rezumatul concluziilor normalizatorului dar și reflecțiile și intențiile sale;

(vii) analiza și luarea în considerare a comentariilor primite;

(viii) reflecții asupra oportunității de organizare a unor expuneri publice sau a unor cercetări de teren;

(ix) aprobarea normei de către IASB cu majoritate de voturi (minim 8 din 14);

(x) publicarea normei și a anexelor acesteia.

BIBLIOTECA JUDEȚEANĂ „GH. ASACHI"

Scanned with OKEN Scanner

1.2. Cererea și oferta de informație contabilă în cazul întreprinderilor care aplică Sstandardele Internaționale de Contabilitate

1.2.1. Cererea de informații contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de C ontabilitate

Utilizatorii situațiilor financiare întocmite și publicate de întreprinderi se împart în **utilizatori externi** și **utilizatori interni.**

A. Utilizatorii externi:

1) Finanțatorii întreprinderii:

a) Investitorii actuali și potențiali

Aceștia sunt interesați de informații precum:

- capacitatea întreprinderii de a realiza câștiguri viitoare;
- dividendele distribuite de întreprindere;
- riscul asociat investiției;
- modul de remunerare al managerilor;
- rezultatul net pe acțiune;
- cotațiile acțiunii pe diferite piețe de capital etc.

Exercițiul 1

Sunteți interesat să deveniți acționar la întreprinderea AVÂNTUL S.A. Din surse mai mult sau mai puțin oficiale aflați următoarele informații:

- *capitalul social al întreprinderii este de 500 mld. lei și a crescut de 5 ori de la data înființării întreprinderii;*
- *întreprinderea a fost întotdeauna profitabilă;*
- *dividendul pe acțiune este de 50.000 lei și este superior dividendelor aferente majorității celorlalte titluri cotate pe piața de capital;*
- *întreprinderea a emis în trecut obligațiuni care în următorii 3 ani se vor converti în acțiuni;*

Scanned with OKEN Scanner

– *managerii întreprinderii sunt remunerați în funcție de profitul obținut.*

Sunt suficiente informațiile de mai sus pentru a lua decizia de investire?

b) Creditorii

Aceștia sunt reprezentați de creditorii bursieri și de creditorii bancari.

Creditorii bursieri sunt obligatarii. Aceștia sunt interesați să cunoască informații precum:

– randamentul și riscul asociat unei obligațiuni;
– cotațiile obligațiunilor;
– gradul de îndatorare a întreprinderii;
– lichiditatea întreprinderii etc.

Creditorii bancari sunt interesați de obicei să cunoască informații despre:

– capacitatea de rambursare a împrumuturilor;
– lichiditatea întreprinderii;
– rentabilitatea întreprinderii;
– modul de finanțare a imobilizărilor;
– structura financiară a întreprinderii;
– garanțiile pe care le poate oferi întreprinderea etc.

c) Furnizorii

Aceștia sunt interesați să cunoască în ce măsură societatea debitoare va fi capabilă să își îndeplinească obligațiile contractuale. Furnizorii finanțează întreprinderea prin creditul acordat pe perioada cuprinsă între momentul achiziției de bunuri, primirii de lucrări și servicii și momentul achitării acestora (creditul comercial).

Exercițiul 2

Sunteți managerul întreprinderii ALFA, care are ca obiect de activitate producția și comercializarea de confecții. Vă aflați în momentul renegocierii contractului cu un client. Din analiza situațiilor financiare, dar și din alte surse, sunteți în posesia următoarelor informații:

Scanned with OKEN Scanner

- *clientul și-a majorat capitalul social prin aport în numerar;*
- *anual este raportat un profit modest;*
- *îndatorarea pe termen scurt este excesivă;*
- *o parte semnificativă din datoriile față de furnizori nu a fost achitată în cursul exercițiului anterior;*
- *clientul se află în litigiu cu doi furnizori importanți;*
- *în ultimul exercițiu financiar clientul a procedat la vânzarea masivă de mijloace fixe.*

Veți decide continuarea relațiilor contractuale cu acest client?

d) Statul

Acesta poate finanța întreprinderea prin acordarea de subvenții pentru investiții sau de subvenții de exploatare. Necesarul acestor subvenții este stabilit prin analize în cadrul cărora informația contabilă ocupă un loc privilegiat.

e) Locatorul (în cadrul unui contract de locație)

2) Clienții

Aceștia sunt interesați să obțină informații privind continuitatea activității întreprinderii ca o garanție a continuării contractelor încheiate. Interesul lor vizează de asemenea politica de prețuri și de servicii (întreținere și reparații, de exemplu) etc.

Exercițiul 3

Faceți parte din delegația întreprinderii BUMERANGUL S.A., numită pentru a negocia un contract cu un client din S.U.A. Deoarece prețul produselor oferite de întreprindere este mai mic decât prețul minim admis de legea concurenței din S.U.A., se apelează la un intermediar (o întreprindere din Israel). Decontarea se va face printr-un acreditiv. Condițiile contractuale sunt agreate atât de întreprinderea d-voastră cât și de partea israeliană. La sfârșitul anului creanța față de clientul din Israel este considerată irecuperabilă.

Care credeți că ar putea fi cauzele unei asemenea situații?

Scanned with OKEN Scanner

3) Partenerii sociali

Aceștia sunt reprezentați de salariați și de sindicate. Salariații sunt interesați să cunoască informații privind:

- mărimea și modul de utilizare a profitului;
- informații privind performanțele sectoriale (extinderea sau restrângerea de activități);
- continuarea activității întreprinderii ca o garanție a conservării locurilor de muncă;
- investițiile pe care întreprinderea le face în pregătirea și perfecționarea profesională a salariaților etc.

Sindicatele solicită informații privind:

- politica salarială;
- condițiile de muncă;
- modul de remunerare al managerilor etc.

4) Statul

Acesta, prin administrația fiscală, solicită informații necesare stabilirii bazelor de calcul ale impozitelor și taxelor. Puterea publică este reprezentată, de asemenea, de contabilii naționali, responsabili de sintezele macroeconomice și previziunile la nivel național, și statisticieni, responsabili de satisfacerea nevoilor de informare detaliată, dar de interes general.

5) Alți utilizatori

Aceștia sunt reprezentați de colectivitățile locale, mișcările ecologiste, organizațiile de protecție a consumatorilor, concurența, tribunalele etc.

B. Utilizatorii interni:

Aceștia sunt reprezentați de **manageri**. Ei apelează la informațiile contabile care reflectă politicile de exploatare, de investiții și de finanțare pentru fundamentarea deciziilor lor.

În acest scop ei folosesc atât informațiile făcute publice, cât și informații din contabilitatea curentă. Spre deosebire de utilizatorii externi, managerii au acces și la informațiile din sfera contabilității de gestiune (acestea nu sunt făcute publice).

Scanned with OKEN Scanner

În concluzie, există informații contabile de interes comun, dar și informații care interesează doar o anumită categorie de utilizatori.

Organismul internațional de normalizare contabilă (IASB) recunoaște că nu toate cerințele de informație ale utilizatorilor pot fi satisfăcute de situațiile financiare. Rezultă însă, de o manieră implicită, că investitorii sunt utilizatorii privilegiați. Prin urmare, satisfacerea necesităților lor informaționale va însemna și satisfacerea majorității necesităților celorlalte categorii de utilizatori.

1.2.2. Oferta de informații contabile în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate

Oferta de informație contabilă, în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate, constă în setul de situații financiare pe care acestea sunt obligate să le întocmească și să le facă publice:

Oferta de informație contabilă	
Situația financiară	**Conținut**
Bilanțul contabil	Descrie poziția financiară a întreprinderii prin intermediul elementelor de active, datorii și capitaluri proprii.
Contul de profit și pierdere	Descrie performanța financiară a întreprinderii prin intermediul elementelor de venituri și cheltuieli.
Tabloul fluxurilor de trezorerie	Descrie variația trezoreriei de la un an la altul prin fluxurile de încasări și plăți aferente diferitelor categorii de activități.
Situația variațiilor capitalurilor proprii	Descrie variațiile în averea proprietarilor întreprinderii.
Politicile contabile și notele explicative	Deoarece informarea conținută în celelalte situații financiare furnizează o imagine incompletă a poziției financiare, a performanțelor și a mișcărilor de trezorerie ale întreprinderii, informarea necesară pentru a completa imaginile de sinteză referitoare la entitatea descrisă va fi prezentată în note. Informația din note poate fi contabilă dar și extracontabilă. Ea poate să fie furnizată și în limbajul curent, nu doar cifric. În note se descriu politicile contabile, prelucrările (tratamentele) utilizate pentru măsurarea și contabilizarea elementelor prezentate în situațiile financiare, explicațiile referitoare la incertitudini și eventualități etc.

Scanned with OKEN Scanner

Conformitatea cu referențialul contabil internațional este asigurată dacă sunt aplicate toate normele și interpretările emise de IASB.

În cazuri extrem de rare, atunci când managementul concluzionează că aplicarea unei cerințe a unui standard sau interpretări intră în conflict cu obiectivele situațiilor financiare, abaterea este permisă cu condiția unei informări corespunzătoare, cu excepția cazului în care cadrul de reglementare național o interzice.

1.2.2.1. Bilanțul contabil și poziția financiară a întreprinderii

Din cele expuse anterior, se poate constata că majoritatea categoriilor de utilizatori de informație contabilă sunt interesați să cunoască informații despre:

- volumul și structura activelor întreprinderii;
- lichiditatea acestor active (capacitatea întreprinderii de a le transforma în bani într-un orizont de timp);
- structura financiară (raportul dintre capitalurile proprii și datoriile întreprinderii);
- riscurile pe care și le asumă întreprinderea.

Aceste informații sunt oferite de bilanțul contabil și definesc ***poziția financiară*** a întreprinderii (potrivit terminologiei cadrului conceptual al IASB).

În prezent, întreprinderile care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate întocmesc un model de bilanț listă prin acțiunea OMF 94/2001.

Bilanțul din OMF 94 nu are ca sursă modelul recomandat de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", așa cum ar fi fost de așteptat, ci unul din modelele recomandate de Directiva a IV-a europeană (model de inspirație britanică).

Principalele posturi bilanțiere sunt:

A. Active imobilizate
B. Active circulante
C. Cheltuieli în avans
D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an

Scanned with OKEN Scanner

E. Active circulante, respectiv datorii curente nete
F. Total active minus datorii curente
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an
H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli
I. Venituri în avans
J. Capital și rezerve

În bilanț sunt dispuse mai întâi activele (posturile rubricilor **A, B** și **C**), apoi datoriile (posturile rubricilor **D, G, H, I**), iar pe ultimă poziție se găsesc capitalurile proprii.

Cum s-ar putea explica preferința pentru un asemenea format de bilanț? Să nu uităm că managerii (cei care stabilesc politicile contabile la nivelul întreprinderii) au fost mandatați de proprietari (acționari) să le gestioneze afacerea. Ei, managerii, trebuie să furnizeze periodic, informații privind averea proprietarilor.

Acest model de bilanț, de sorginte anglo-saxonă, are la bază ecuația ACTIVE – DATORII = CAPITALURI PROPRII și explică averea proprietarilor.

Rubricile **E** și **F** reprezintă indicatori economico-financiari, implicați în analize și în fundamentarea unor decizii. Rubrica **E** reprezintă indicatorul **fond de rulment**. În contextul bilanțului listă, acest indicator se determină astfel:

$$B + C - D - I$$

Mai toți utilizatorii de informație contabilă sunt interesați să cunoască dacă întreprinderea își asigură continuitatea activității sau va dispărea într-un viitor apropiat. În general, continuitatea activității este asigurată dacă întreprinderea se află în echilibru financiar.

Exemplu: Întreprinderea are în planul de investiții achiziția unui utilaj (costul de achiziție este de 200.000.000 lei) a cărei durată de utilizate este de 10 ani. Acest utilaj este un activ pe termen lung (imobilizat).

Scanned with OKEN Scanner

Finanțarea se va face printr-un credit. Întreprinderea are posibilitatea să finanțeze achiziția utilajului prin credite bancare. Posibilitățile de creditare sunt următoarele:

Varianta 1: credit de 200.000.000 lei, pe o durată de 6 luni, cu o dobândă de 30% pe an;

Varianta 2: credit de 200.000.000 lei, pe o durată de 7 ani, cu o dobândă de 15% pe an;

Varianta 3: credit de 200.000.000 lei, pe o durată de 10 ani, cu o dobândă de 10% pe an.

Care ar fi opțiunea corectă pentru ca întreprinderea să-și asigure echilibrul financiar?

Dacă întreprinderea ar opta pentru prima variantă, s-ar afla în situația ca, după numai 6 luni, să fie obligată să ramburseze creditul. Este foarte probabil ca din exploatarea utilajului pe această perioadă să nu se obțină suficiente lichidități pentru a putea rambursa creditul. În plus, costul creditului este mult mai mare decât în cazul celorlalte variante. O astfel de opțiune generează un dezechilibru financiar.

Dacă întreprinderea ar opta pentru varianta 2, ar trebui să se asigure că în cei 7 ani va obține suficiente lichidități din exploatarea utilajului pentru a rambursa creditul și a plăti dobânzile. Altfel, ea se va afla în dezechilibru financiar.

Opțiunea corectă este varianta 3, din următoarele motive:

- întreprinderea se așteaptă să obțină lichidități din exploatarea utilajului pe o perioadă de 10 ani;
- întreprinderea speră ca din lichiditățile obținute să poată rambursa creditul și plăti dobânzile aferente.

Concluzia este că o întreprindere se află în echilibru financiar dacă pentru finanțarea unui activ pe termen lung va folosi o sursă de finanțare pe termen lung, iar pentru finanțarea unui activ pe termen scurt va folosi o sursă de finanțare pe termen scurt.

Sursele de finanțare pe termen lung se mai numesc și ***capitalurile permanente*** ale întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Capitalurile permanente = Capitalurile proprii + Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an + Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli.

Fondul de rulment = Capitaluri permanente - Active imobilizate,
sau

Fond de rulment = Active circulante + Cheltuieli în avans – Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an – Venituri în avans.

La rândul ei, rubrica **F** reprezintă un alt indicator semnificativ în analizele financiare. El exprimă capitalurile permanente sau sursele de finanțare pe termen lung ale întreprinderii, ca diferență între total active și datorii curente (datorii pe termen scurt).

STUDIU DE CAZ

Se cunosc următoarele informații (toate cifrele sunt exprimate în mii lei): rezerve 500.000; cheltuieli de constituire 50.000; furnizori 1.500.000 (din care cu scadența mai mare de un an 1.000.000); cheltuieli de dezvoltare 1.000.000; clădiri 500.000; provizioane pentru riscuri și cheltuieli 300.000; amortizarea clădirilor 100.000; echipamente tehnologice 800.000; rezerve din reevaluare 200.000; amortizarea echipamentelor tehnologice 250.000; titluri de participare 400.000 (din care titluri în valoare de 100.000 vor fi vândute în anul următor); credite primite pe termen lung 3.000.000 (din care cu scadența în anul următor 200.000); mărfuri 350.000; provizioane pentru deprecierea mărfurilor 50.000; clienți 600.000; avansuri plătite furnizorilor 200.000 (din care pentru stocuri 100.000); credite primite pe termen scurt 700.000 (din care pentru un credit de 400.000 s-a amânat scadența cu 2 ani); titluri de plasament 300.000 (din care titluri în valoare de 100.000 reprezintă o garanție pentru un credit a cărui scadență este de 5 ani); capital social 1.200.000; conturi la bănci 6.000.000; venituri în avans 600.000 (din care subvenții pentru investiții 400.000); rezultatul exercițiului 200.000; chirii plătite în avans 300.000; impozit pe profit de plătit 100.000.

Scanned with OKEN Scanner

Identificarea și alocarea activelor:

Potrivit referențialului contabil internațional, un activ reprezintă o resursă economică controlată de întreprindere ca urmare a unui eveniment trecut și de la care se așteaptă să se obțină avantaje economice viitoare pentru întreprindere.

Valoarea unui activ în bilanț = Valoarea de intrare – (Amortizare + Provizioane pentru depreciere).

Care sunt activele imobilizate?

A. Active imobilizate	**2.400.000**
I. Imobilizări necorporale	1.050.000
1. Cheltuieli de constituire	50.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	1.000.000
II. Imobilizări corporale	950.000
1. Clădiri (la valoare netă)	400.000
2. Echipamente tehnologice (la valoare netă)	550.000
III. Imobilizări financiare	400.000
1. Titluri de participare	300.000
2. Titluri de plasament	100.000

Cheltuielile de constituire sunt plăți ocazionate de constituirea întreprinderii care nu aduc întreprinderii avantaje economice și, prin urmare, nu ar trebui să figureze în activul bilanțului. Ele apar totuși în noul model de bilanț deoarece s-a dorit respectarea modelului din Directiva a IV-a europeană.

Cheltuielile de dezvoltare vor figura în bilanț atâta timp cât există certitudinea că, prin angajarea lor, întreprinderea va obține în viitor avantaje economice. Dacă această certitudine nu există, atunci cheltuielile de dezvoltare vor fi trecute pe cheltuieli în contul de profit și pierdere.

Cheltuielile de cercetare sunt imputate contului de profit și pierdere deoarece se consideră că acestea nu aduc întreprinderii, în viitor, avantaje economice.

Scanned with OKEN Scanner

Pe lângă cele două elemente din studiul de caz, în categoria imobilizărilor necorporale mai pot figura: concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare, fondul comercial achiziționat.

Cheltuielile pe care întreprinderea le face pentru a-și dezvolta fondul comercial (cunoscute și sub denumirea de fond comercial creat sau generat intern) nu figurează în bilanț, ci afectează contul de profit și pierdere deoarece nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere ca activ.

În categoria imobilizărilor corporale pot figura și bunuri dobândite printr-un contract de leasing financiar, chiar dacă întreprinderea noastră nu are proprietatea juridică a acestora.

Deși din punct de vedere juridic sunt creanțe, avansurile plătite furnizorilor de imobilizări sunt evidențiate într-un post de imobilizări.

În categoria imobilizărilor financiare vor figura titlurile de valoare care nu vor fi vândute în anul următor întocmirii bilanțului, dar și împrumuturile acordate altor întreprinderi și care au scadența într-o perioadă mai mare de un an de la data bilanțului. Aici vom duce titlurile de participare care nu vor fi vândute în anul următor (300.000), dar și acele titluri de plasament pe care le vom imobiliza pentru a garanta creditul bancar pe o perioadă de 5 ani (100.000).

Exercițiul 4

Se cunosc următoarele informații (în mii lei): cheltuieli cu chiriile 40.000; acțiuni proprii răscumpărate în vederea anulării lor 100.000; valoarea mijloacelor fixe deținute în leasing financiar 175.000; obligațiuni cumpărate de la întreprinderea BETA 60.000 (din care obligațiuni în valoare de 10.000 vor fi răscumpărate de întreprinderea emitentă în anul următor); fond comercial 500.000 (din care 200.000 sunt cheltuieli angajate de întreprindere); cheltuieli cu diferențe de curs valutar 30.000; amortizarea mijloacele fixe deținute în leasing financiar 50.000; cheltuieli de constituire 10.000; proiectul de dezvoltare A a ocazionat cheltuieli de 80.000, iar proiectul B cheltuieli de 90.000 (doar pentru proiectul B există certitudinea rațională că întreprinderea va obține avantaje economice viitoare); cheltuieli de cercetare 60.000; acțiuni proprii răscumpărate în vederea garantării unui credit pe termen lung 200.000.

Scanned with OKEN Scanner

Identificați activele imobilizate și precizați care este totalul acestora. Variante de răspuns:

a) 835.000;
b) 815.000;
c) 775.000;
d) 865.000;
e) 975.000.

Care sunt activele circulante?

B. Active circulante	**7.400.000**
I. Stocuri	400.000
1. Mărfuri (la valoare netă)	300.000
2. Avansuri plătite furnizorilor de stocuri	100.000
II. Creanțe	700.000
1. Avansuri plătite furnizorilor de servicii	100.000
2. Clienți	600.000
III. Investiții financiare pe termen scurt	300.000
1. Titluri de participare	100.000
2. Titluri de plasament	200.000
IV. Casa şi conturi la bănci	6.000.000

O particularitate a acestui model de bilanț este aceea că avansurile plătite furnizorilor de stocuri, deși sunt înregistrate în conturi de creanțe (contul 4091/analitic „Furnizori debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"), figurează în bilanț nu la creanțe ci la stocuri (100.000). Avansurile plătite furnizorilor de lucrări și servicii figurează la creanțe (suma de 100.000).

În modelul de bilanț sunt evidențiate în posturi distincte creanțele comerciale și creanțele financiare iar restul creanțelor (ca, de exemplu, avansurile plătite salariaților, TVA de recuperat, debitori diverși etc.) sunt cumulate în postul „Alte creanțe".

Sunt considerate investiții financiare pe termen scurt titlurile de valoare care vor fi vândute în anul următor întocmirii bilanțului dar și împru-

Scanned with OKEN Scanner

muturile acordate altor întreprinderi și care au scadența în anul următor. Aici vom include titlurile de participare care vor fi vândute în anul următor (100.000), dar și acele titluri de plasament ce vor fi vândute în anul următor (200.000).

Care sunt cheltuielile în avans?

C. Cheltuieli în avans	**300.000**

Cheltuielile în avans sunt reprezentate de acele plăți sau angajamente efectuate în perioada curentă, dar care vor fi imputate cheltuielilor perioadei sau perioadelor următoare. Aici vom încadra chiriile plătite în avans din studiul nostru de caz.

În acest model de bilanț, primele de rambursare a împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni se deduc din valoarea împrumutului obligatar.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea noastră vinde, cu încasare în contul de la bancă, 1.000 de obligațiuni, la prețul de emisiune de 800 de lei/buc. Ea promite că va răscumpăra cele 1.000 de obligațiuni după 10 ani la prețul de rambursare de 1.200 de lei/buc. Valoarea nominală a unei obligațiuni este de 1.000 de lei.

În urma vânzării obligațiunilor crește activul bilanțier cu 800.000 lei (suma încasată în contul de la bancă). Datoria întreprinderii este evaluată la valoarea promisă la scadență de 1.200.000 lei.

Diferența dintre suma promisă și suma încasată reprezintă pentru întreprindere o pierdere. Am fi tentați să ducem această pierdere la cheltuieli. Dar să nu uităm că această pierdere a fost generată de o datorie care se întinde pe o perioadă de 10 ani. De aceea, vom amortiza pierderea pe durata împrumutului.

Incidența în bilanț este următoarea:

Activ		**Datorii + Capitaluri proprii**	
Cont la bancă	800.000	Datorie (la valoare netă)	800.000

Valoarea netă a datoriei = 1.200.000 – 400.000 = 800.000

Scanned with OKEN Scanner

Sintetizând, activului bilanțier se prezintă astfel:

A. Active imobilizate	2.400.000
B. Active circulante	7.400.000
C. Cheltuieli în avans	300.000
Total Activ	**10.100.000**

Identificarea și alocarea datoriilor:

Potrivit cadrului conceptual internațional, o datorie reprezintă o obligație prezentă a întreprinderii ce decurge dintr-un eveniment trecut și pentru a cărei decontare se așteaptă să aibă loc o ieșire de resurse ce încorporează avantaje economice.

D. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an	**1.100.000**
1. Credite primite pe termen lung	200.000
2. Credite primite pe termen scurt	300.000
3. Furnizori	500.000
4. Alte datorii (impozitul pe profit de plătit)	100.000
E. Active circulante respectiv datorii curente nete (fond de rulment)	6.000.000
F. Total active minus datorii curente	8.400.000
G. Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an	**4.200.000**
1. Credite primite pe termen lung	2.800.000
2. Credite primite pe termen scurt	400.000
3. Furnizori	1.000.000
H. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli	**300.000**
I. Venituri în avans	**600.000**

E = B + C – D – I = 7.400.000 + 300.000 – 1.100.000 – 600.000 = 6.000.000.

F = A + E = 2.400.000 + 6.000.000 = 8.400.000.

Total datorii = D + G + H + I = 6.200.000.

Scanned with OKEN Scanner

Unul din avantajele acestui model de bilanț este acela că datoriile sunt evidențiate în primul rând în funcție de scadențe și apoi în funcție de natura lor.

Aceasta va presupune în practică descompunerea soldului final al fiecărui cont de datorie în partea cu scadența mai mică de un an și partea cu scadența mai mare de un an.

Astfel, la datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă mai mică de un an va trebui dusă și partea cu scadența în anul următor a datoriilor care au fost inițial angajate pe termen lung (creditul de 200.000). De asemenea, o datorie care a fost inițial angajată pe termen scurt va fi dusă la datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an, dacă îi este reeșalonată scadența și aceasta depășește un an de la data bilanțului (creditul de 400.000).

Sunt evidențiate în posturi distincte datoriile financiare pe termen lung și datoriile comerciale iar restul datoriilor sunt cumulate în postul „Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și alte datorii pentru asigurările sociale".

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt, în viziunea IAS 37 „Provizioane, active eventuale și pasive eventuale", datorii a căror scadență sau mărime este nesigură. Ele pot avea scadența în anul următor sau într-o perioadă mai mare de un an și se stabilesc în urma unor estimări. Din acest motiv sunt prezentate distinct în bilanțul contabil.

Exemplu: Sunteți contabil la S.C. FRIGIDERUL S.A. care are ca obiect de activitate producția și comercializarea de frigidere. Întreprinderea oferă pentru produsele vândute o perioadă de garanție de 2 ani.

La sfârșitul exercițiului N, cu ocazia întocmirii situațiilor financiare, se constată că totalul veniturilor este de 500.000 mii lei iar totalul cheltuielilor este de 300.000 de mii lei.

În exercițiul N+1, întreprinderea va fi expusă riscului ca o parte din frigiderele vândute și aflate în perioada de garanție să înregistreze defecțiuni ce trebuie remediate. Remedierea va genera datorii ce vor trebui plătite (plata furnizorilor de materiale, plata salariaților etc.).

Deci, la sfârșitul exercițiului N se cunoaște că, în exercițiul următor (N+1), o parte din produsele vândute se vor defecta. Ce nu se cunoaște

Scanned with OKEN Scanner

este momentul când se vor produce acele defecțiuni (cu alte cuvinte, momentul când vor apărea datoriile ce trebuie plătite) și valoarea efectivă a acestora.

A neglija, la sfârșitul exercițiului N, existența acestor datorii, doar pentru că nu poate fi determinată cu exactitate valoarea acestora și momentul decontării, va avea ca efect subevaluarea ratei îndatorării și, deci, oferirea unei imagini mai optimiste acționarilor în ceea ce privește îndatorarea întreprinderii.

În consecință, la sfârșitul exercițiului N, va trebui să fie recunoscută în bilanțul contabil datoria cu remedierea produselor ce se vor defecta în N+1 la o valoare estimată, iar în contul de profit și pierdere o cheltuială. Aceasta trebuie să fie ***cea mai bună estimare posibilă***.

Estimarea datoriei se poate face pe baza statisticilor anilor anteriori. Dacă se constată că, spre exemplu, în medie 2% din produsele vândute și aflate în garanție se defectează anual și că remedierile acestor defecțiuni au costat, în medie 100.000.000 lei pe an, putem presupune că și în N+1 datoria va fi de 100.000.000 lei.

Bilanț la 31.12.N (în lei)	
Activ	Datorii + Capitaluri proprii
	Provizioane pentru garanții 100.000.000

Cont de profit și pierdere la 31.12.N (în lei)	
Cheltuieli	Venituri
Cheltuieli de exploatare cu provizioanele pentru riscuri și cheltuieli 100.000.000	

Veniturile în avans sunt, în cele mai multe dintre cazuri, asimilate datoriilor în analizele financiare.

Sunt asimilate veniturilor în avans și subvențiile pentru investiții.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea noastră primește o subvenție pentru achiziția unui echipament tehnologic, la 1.01.N, în sumă de 200.000.000 lei. Costul utilajului este de 600.000.000 lei, întreprinderea suportând 400.000.000 lei. Durata de amortizare a utilajului este de 5 ani, iar metoda utilizată este cea liniară.

Scanned with OKEN Scanner

Datorită caracterului ei nerambursabil, am fi tentați să trecem întreaga subvenție pentru investiții la veniturile exercițiului N. Situația în contul de profit și pierdere pe cei 5 ani ar fi următoarea:

Cont de profit şi pierdere (în mil. lei)					
	N	**N+1**	**N+2**	**N+3**	**N+4**
Venituri din subvenții pentru investiții	200	-	-	-	-
(-) Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	120	120	120	120	120
(=) Rezultat	**+80**	**-120**	**-120**	**-120**	**-120**

Se observă o variație foarte mare a rezultatului între N și N+1, variație care poate fi apreciată nefavorabil de utilizatorii situațiilor financiare.

Dacă subvenția este considerată venit în avans, situația va fi următoarea:

Cont de profit şi pierdere (în mil. lei)					
	N	**N+1**	**N+2**	**N+3**	**N+4**
Venituri din subvenții pentru investiții	40	40	40	40	40
(-) Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	120	120	120	120	120
(=) Rezultat	**-80**	**-80**	**-80**	**-80**	**-80**

Identificarea și alocarea capitalurilor proprii:

J. Capital şi rezerve	**3.900.000**
1. Capital social	1.200.000
2. Rezerve	500.000
3. Rezerve din reevaluare	200.000
4. Rezultatul exercițiului	2.000.000

Pe lângă aceste elemente care nu pun probleme de identificare, în masa capitalurilor proprii și-au făcut apariția noi structuri precum: primele de conversie a obligațiunilor în acțiuni, rezervele pentru acțiuni proprii, rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile și din corectarea erorilor fundamentale. Aceste structuri vor fi detaliate în modulele următoare.

Scanned with OKEN Scanner

O probă a corectitudinii raționamentelor efectuate în cadrul acestui exercițiu este verificarea ecuației bilanțiere.

ACTIVE – DATORII = CAPITALURI PROPRII

10.100.000 - 6.200.000 = 3.900.000

Exercițiul 5

Pe baza următoarelor informații, determinați valoarea bilanțieră a activelor imobilizate, a activelor circulante și a capitalurilor proprii:

- *împrumuturi acordate pe termen lung 653.000 u.m.;*
- *construcții 954.000 u.m.;*
- *provizioane pentru deprecierea împrumuturilor acordate pe termen lung 15.750 u.m.;*
- *investiții financiare pe termen scurt 68.350 u.m.;*
- *materiale consumabile 268.000 u.m.;*
- *furnizori-debitori 64.125 u.m.;*
- *provizioane pentru riscuri și cheltuieli 65.850 u.m.;*
- *amortizarea construcțiilor 354.000 u.m.;*
- *rezerve 280.500 u.m.;*
- *subvenții pentru investiții 65.000 u.m.;*
- *capital social 800.000 u.m.;*
- *titluri de participare deținute pe termen lung 90.000 u.m.;*
- *mărfuri 65.000 u.m.;*
- *terenuri 255.000 u.m.;*
- *rezultat reportat 56.000 u.m.*

De ce întreprinderile mari nu întocmesc un bilanț contabil conform modelului IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare"?

Scanned with OKEN Scanner

Dacă întreprinderea din studiul nostru de caz ar aplica IAS 1, atunci ar trebui ca, în funcție de natura activității acesteia, să se procedeze la analiza activelor și a datoriilor și la delimitarea acestora în curente și necurente.

În mare, activele circulante sunt active curente iar activele imobilizate sunt active necurente. Problema delimitării curent/necurent este însă mult mai complexă.

Un activ trebuie considerat activ curent atunci când:

(a) se așteaptă să fie realizat sau este deținut pentru vânzare sau consum în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau

(b) este deținut, în principal, în scopul comercializării sau pe termen scurt și se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau

(c) reprezintă lichidități sau echivalente de lichidități a căror utilizare nu este restricționată.

Toate celelalte active sunt necurente.

Delimitarea curent/necurent se realizează în funcție de durata de realizare a activelor raportată fie la durata exercițiului financiar, fie la durata ciclului de exploatare.

Ciclul de exploatare al unei întreprinderi este timpul scurs între achiziția materiilor prime și materialelor care intră într-un proces de exploatare și realizarea lor sub formă de lichidități bănești sau echivalente de lichidități (adică încasarea producției vândute, spre exemplu). Acest ciclu poate fi mai mare sau mai mic decât exercițiul financiar (anul calendaristic).

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea ALFA organizează un ciclu de exploatare de 2 ani. La sfârșitul exercițiului N, creanțele față de clienți vor fi considerate activ curent dacă ele se vor încasa până la sfârșitul ciclului. De asemenea, datoriile față de furnizori, chiar dacă nu vor fi plătite în anul următor, vor fi considerate datorii curente dacă ele vor fi totuși achitate până la sfârșitul ciclului.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea BETA organizează un ciclu de exploatare de 3 luni. Ultimul ciclu a început la 1.11.N. La 31.12.N întreprinderea va înscrie în bilanț la active necurente creanțele care au fost generate de realizarea ciclului și care nu vor fi încasate decât după terminarea acestuia, în luna martie N+1 (deci chiar dacă încasarea se va face într-o perioadă mai mică de un an).

Problema se complică atunci când, în aceeași întreprindere, se organizează mai multe cicluri de exploatare, unele superioare iar altele inferioare anului calendaristic, sau când întreprinderea își schimbă obiectul de activitate sau se restructurează.

O datorie este datorie curentă atunci când îndeplinește una din următoarele condiții:

(a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau

b) este deținută, în principal, în vederea comercializării[3];

(c) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului, sau

d) întreprinderea nu are un drept necondiționat de a amâna scadența datoriei pentru cel puțin 12 luni după data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii necurente.

Datoriile comerciale, cele legate de relațiile cu salariații și altele asemănătoare, utilizate în ciclul normal de exploatare sunt considerate curente chiar dacă vor fi achitate într-o perioadă mai mare de un an.

Standardul IAS 1 revizuit solicită ca o datorie care s-a contabilizat, mai întâi, cu scopul de a fi consecința unei operații de comercializare, să fie clasificată în categoria datoriilor curente.

[3] De exemplu, datorii financiare clasificate ca deținute în vederea comercializării, în conformitate cu norma IAS 39.

Scanned with OKEN Scanner

O datorie financiară plătibilă într-un interval de 12 luni de la data bilanțului, sau pentru care entitatea nu are un drept necondiționat de a amâna achitarea ei, pentru cel puțin 12 luni după data bilanțului, trebuie să fie clasificată în categoria datoriilor curente. Această clasificare este cerută chiar dacă este încheiată o înțelegere de a refinanța, sau de a reeșalona plățile, pe o bază de termen lung, după data bilanțului și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru prezentare.

Există situații în care o datorie financiară pe termen lung este achitabilă la cerere deoarece întreprinderea a încălcat o condiție a acordului înainte de data bilanțului. Standardul IAS 1 revizuit solicită ca datoria să fie clasificată în categoria datoriilor curente la data bilanțului chiar dacă, după această dată și înainte ca situațiile financiare să fie autorizate pentru prezentare, creditorul a fost de acord să nu ceară plata, ca o consecință a încălcării.

IAS 1 lasă întreprinderii o marjă destul de largă în detalierea posturilor bilanțiere. Vor fi prezentate în poziții distincte doar acele elemente care sunt considerate semnificative din punct de vedere al naturii, al funcției și al mărimii lor. Elementele considerate nesemnificative vor fi cumulate după criterii de omogenitate și evidențiate în posturi numite, de exemplu, „Alte stocuri", „Alte datorii" etc. Astfel de posturi există și în modelul de bilanț întocmit conform OMF 94/2001 și ascund în anumite cazuri elemente semnificative care ar fi trebuit să fie evidențiate distinct. Spre exemplu, postul „Alte datorii, inclusiv datorii fiscale și alte datorii pentru asigurările sociale" cumulează o serie de datorii precum datoriile salariale și sociale, datoriile fiscale și unele datorii financiare.

IAS 1 revizuit prezintă o listă de elemente relevante ce trebuie publicate fie în cadrul situațiilor financiare principale, fie în notele explicative. Anexa la IAS 1 prezintă un exemplu ilustrativ de bilanț simplificat întocmit de un grup de societăți.

Grupul XYZ

Bilanț la 31.12.N (în mii de unități monetare)

	N	N-1
ACTIVE		
Active necurente		
Imobilizări corporale		
Fond comercial		

Scanned with OKEN Scanner

Alte active necorporale		
Investiții în întreprinderile asociate		
Investiții disponibile pentru vânzare		
Active curente		
Stocuri		
Creanțe comerciale		
Alte active curente		
Lichidități și alte echivalente de lichidități		
TOTAL ACTIVE		
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII		
Capitaluri atribuibile acționarilor societății mamă		
Capital social		
Rezerve		
Alte rezerve		
Câștiguri nedistribuite		
Interese minoritare		
TOTAL CAPITALURI PROPRII		
Datorii necurente		
Împrumuturi pe termen lung		
Impozite amânate		
Provizioane pe termen lung		
Total datorii necurente		
Datorii curente		
Datorii comerciale și alte datorii curente		
Împrumuturi pe termen scurt		
Partea curentă a împrumuturilor pe termen lung		
Impozitul pe profit curent de plătit		
Provizioane pe termen scurt		
Total datorii curente		
TOTAL DATORII		
TOTAL CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII		

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ
(continuare)

Dacă am încerca să transpunem bilanțul contabil întocmit conform OMF 94/2001 într-un bilanț conform IAS 1, atunci acesta s-ar prezenta astfel:

Elemente	*N-1*	*N*
ACTIVE		**10.050.000**
Active necurente		**2.350.000**
1. Cheltuieli de dezvoltare		1.000.000 (1)
2. Clădiri (la valoare netă)		400.000
3. Echipamente tehnologice (la valoare netă)		550.000
4. Titluri de participare		300.000
5. Titluri de plasament		100.000
Active curente		**7.700.000**
1. Stocuri		300.000 (2)
2. Creanțe		800.000 (3)
3. Cheltuieli în avans		300.000
4. Lichidități și echivalente de lichidități		6.100.000 (4)
5. Alte active financiare		200.000 (5)
CAPITALURI PROPRII ȘI DATORII		
1. Capital social		1.200.000
2. Rezerve		700.000 (6)
4. Rezultatul exercițiului		1.958.000 (7)
Interese minoritare		-
Total capitaluri proprii		**3.858.000**
Datorii necurente		**4.500.000**
1. Datorii purtătoare de dobânzi		3.200.000 (8)
2. Furnizori		1.000.000
3. Alte datorii		300.000 (9)

Scanned with OKEN Scanner

Datorii curente		**1.692.000**
1. Datorii purtătoare de dobânzi		500.000 (10)
2. Furnizori		500.000
3. Provizioane pentru riscuri și cheltuieli		300.000 (11)
3. Alte datorii		392.000 (12)
Total capitaluri și datorii		**10.050.000**

(1) La sfârșitul exercițiului N există certitudinea că cheltuielile de dezvoltare vor aduce întreprinderii în viitor avantaje economice viitoare. De aceea ele sunt recunoscute în activ.

(2) La stocuri rămân doar mărfurile în valoare netă de 300.000 de mii lei. Prezența avansurilor plătite furnizorilor de stocuri într-un post de stocuri nu este o practică în spiritul standardelor internaționale, ci este specifică modelului de bilanț din Directiva a IV-a.

(3) Aici vom duce și avansurile plătite furnizorilor de stocuri.

(4) Lichiditățile sunt reprezentate de casa și conturile la bănci în sumă de 6.000.000 mii lei. Echivalentele de lichidități sunt titlurile de valoare care vor fi vândute în maxim 3 luni de la data închiderii bilanțului. Presupunem că jumătate din titlurile de plasament deținute pe termen scurt sunt echivalente de lichidități (100.000 mii lei).

(5) Aici vom duce titlurile de valoare care nu sunt echivalente de lichidități dar care vor fi vândute într-o perioadă mai mică de un an.

(6) Aici vom duce cele două categorii de rezerve (rezerve și rezerve din reevaluare).

(7) Rezultatul exercițiului este ajustat. Spuneam în contextul analizei imobilizărilor necorporale că cheltuielile de constituire nu ar trebui să figureze în activul bilanțului deoarece nu vor aduce întreprinderii în viitor avantaje economice. Dacă întreprinderea noastră ar respecta definiția activului, ea va trebui să înregistreze aceste cheltuieli de constituire în contul de profit și pierdere și astfel rezultatul brut ar fi cu 50.000 mii lei mai mic. Datoria cu impozitul pe profit ar fi și ea mai mică cu 8.000 mii lei (50.000*16%). Rezultatul net din bilanț ar fi mai mic cu 42.000 mii lei (50.000 – 8.000).

Deci, rezultatul net va fi ajustat astfel:

2.000.000 – 42.000 = 1.958.000 mii lei.

(8) Aici sunt duse creditele primite de la bănci cu scadența mai mare de un an.

(9) Presupunem că din cei 400.000 mii lei reprezentând subvenția pentru investiții, 300.000 mii lei vor fi trecuți pe venituri într-o perioadă mai mare

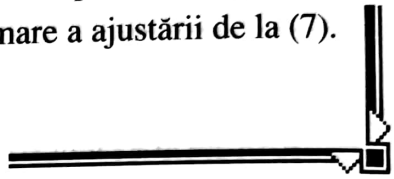
Scanned with OKEN Scanner

de un an iar restul într-o perioadă mai mică de un an. Partea din subvenție care va mai sta în bilanț cel puțin un an va fi datorie necurentă iar restul va fi datorie curentă.

(10) Aici sunt duse creditele primite de la bănci cu scadența mai mică de un an.

(11) Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt exigibile într-o perioadă mai mică de un an;

(12) Aici sunt duse veniturile în avans, subvențiile pentru investiții care vor fi trecute la venituri în anul următor și datoria cu impozitul pe profit de 100.000 mii lei diminuată cu 8.000 mii lei ca urmare a ajustării de la (7).



A devenit o tradiție pentru contabilul român să întocmească un model de bilanț cu posturi predefinite și care nu lasă loc raționamentului profesional. Un model rigid de bilanț și, prin extensie, al situațiilor financiare este mai ușor de controlat de autoritatea fiscală. Bilanțul OMF 94/2001 este și el un astfel de model, chiar dacă răspunde în mare parte exigențelor cerute de aplicarea standardelor contabile internaționale.

După cum vom vedea, calea exercitării raționamentelor profesionale este deschisă, chiar dacă va mai trece multă vreme până când acestea se vor realiza chiar în spiritul standardelor internaționale.

1.2.2.2. Contul de profit și pierdere și performanța financiară a întreprinderii

Potrivit cadrului conceptual internațional, obiectivul situațiilor financiare constă în furnizarea de informații care să fie utile în luarea deciziilor. Dacă „citind" un bilanț, utilizatorul găsește informații cu privire la poziția financiară (averea proprietarilor), contul de profit și pierdere îi oferă o imagine cu privire la „performanța financiară".

Conceptul de „performanță" este interpretat diferit de utilizatorii de informație contabilă în funcție de interesele lor. Managerii sunt concentrați asupra performanței globale, investitorii actuali și potențiali sunt interesați de rentabilitatea investițiilor lor, salariații de stabilitatea și rentabilitatea întreprinderii, creditorii de solvabilitatea întreprinderii, partenerii comerciali de stabilitatea întreprinderii. Rezumând, măsurarea performanței se face în funcție de obiectivul utilizatorilor.

Scanned with OKEN Scanner

Profitul sau pierderea obținută de întreprindere este utilizată frecvent ca o măsură de apreciere a performanțelor. De aceea, utilizatorii doresc să afle cum a fost obținut acest rezultat, care au fost fluxurile de venituri și cheltuieli care explică acest rezultat. În fața unei asemenea cerințe de informare, bilanțul își dovedește aportul limitat. El nu reușește să prezinte decât valoarea absolută a acestui rezultat ca element al capitalurilor proprii. Prin urmare, este nevoie de o situație care să explice mecanismul formării rezultatului și aceasta este contul de profit și pierdere.

Din cele arătate mai sus, performanța întreprinderii poate fi determinată pe baza relației

Rezultat = Venituri – Cheltuieli

■ Delimitarea profit contabil-trezorerie

Profitul contabil nu trebuie confundat cu trezoreria întreprinderii. Pentru că, de obicei, există un decalaj între fluxul de bunuri și servicii și fluxul de numerar, momentul recunoașterii unei cheltuieli nu se suprapune cu momentul plății, după cum venitul nu este recunoscut cu ocazia unei încasări.

De asemenea, o creștere monetară nu înseamnă neapărat o creștere în averea acționarilor (deci un venit), deoarece poate fi compensată de o descreștere în alt activ (cum se întâmplă, spre exemplu, în cazul încasării unei creanțe) sau de creșterea unei datorii (ca, de exemplu, în situația contractării unui credit bancar).

Aceste aspecte reprezintă consecința ***contabilității de angajamente***, care, alături de ***continuitatea exploatării*** constituie ***convențiile de bază*** definite de cadrul contabil conceptual internațional.

■ Conceptele de venit și de cheltuială în viziunea cadrului conceptual internațional

Cadrul contabil IASB definește conceptele de venit și cheltuială prin raportare la averea proprietarilor. Venitul este perceput de proprietari ca o sursă de îmbogățire, în timp ce cheltuiala este o sursă de sărăcire. Venitul

Scanned with OKEN Scanner

reprezintă o creștere a avantajelor economice viitoare în timp ce cheltuiala este o diminuare a avantajelor economice viitoare.

Prin raportare la definițiile activului și datoriei, o creștere a avantajelor economice viitoare are loc o dată cu creșterea unui activ sau diminuarea unei datorii. Analog, diminuarea avantajelor economice viitoare presupune o diminuare de activ sau creșterea unei datorii.

Deoarece capitalul propriu este element rezidual, creșterea unui activ și diminuarea unei datorii vor determina o creștere a capitalurilor proprii, în timp ce diminuarea unui activ și creșterea unei datorii vor conduce la o diminuare a capitalurilor proprii.

Pornind de la relația:

$$Cpr = A - D$$

unde:

Cpr = capitaluri proprii;

A = activ;

D = datorii.

Prin urmare, variațiile activelor/datoriilor vor determina variații ale capitalurilor proprii. Rezultatul contabil poate fi determinat în aceste condiții după relația:

$$Rezultat = CprN - CprN\text{-}1 - Ip + Dp,$$

unde:

CprN = capitalurile proprii ale exercițiului N;

CprN-1 = capitalurile proprii ale exercițiului N-1;

Ip = investițiile proprietarilor (de exemplu, aporturi ale acestora);

Dp = distribuiri în favoarea proprietarilor (de exemplu, distribuiri de dividende).

Cadrul contabil conceptual definește elementele ce descriu performanța financiară a întreprinderii (veniturile și cheltuielile) de maniera următoare:

Veniturile sunt creșteri de avantaje economice viitoare în cursul perioadei contabile, care au ca rezultat o creștere a capitalurilor proprii, diferită de cea care provine din contribuțiile proprietarilor capitalului.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile sunt diminuări de avantaje economice în cursul perioadei contabile, ce au ca rezultat o diminuare a capitalurilor proprii, diferită de cea care provine din distribuirile în favoarea proprietarilor de capital.

Definițiile propuse de cadrul conceptual sunt foarte cuprinzătoare, referindu-se atât la veniturile/cheltuielile angajate în cursul normal al activităților, cât și la câștiguri/pierderi, plusuri/minusuri de valoare survenite pe parcursul perioadei, indiferent dacă sunt latente sau realizate. Există însă și elemente care, deși corespund definițiilor veniturilor și cheltuielilor, deoarece generează creșteri sau diminuări de capitaluri proprii, nu sunt incluse în contul de profit și pierdere, ci figurează printre elementele capitalurilor proprii.

Un venit/cheltuială va fi recunoscut(ă) în contabilitate dacă:

- răspunde definiției;
- creșterea/diminuarea de avantaje economice viitoare poate fi măsurată fiabil.

Dacă un element prezintă caracteristicile esențiale ale unei cheltuieli sau ale unui venit dar nu îndeplinește criteriile de recunoaștere, poate constitui totuși obiectul unei informări în anexă dacă o astfel de informare este utilă pentru evaluarea performanțelor de către utilizatori.

■ Particularitățile contului de profit și pierdere întocmit conform OMF 94/2001

În cele ce urmează vom puncta particularitățile contului de profit și pierdere, întocmit potrivit OMF 94/2001, și aspectele prin care acesta se îndepărtează de la prevederile normei internaționale IAS 1.

Scanned with OKEN Scanner

Sintetizând, modelul presupune următoarea schemă generală:

I. Venituri din exploatare
II. Cheltuieli din exploatare
III. Rezultat din exploatare (I-II)
IV. Venituri financiare
V. Cheltuieli financiare
VI. Rezultat financiar (IV-V)
VII. Rezultat curent (I+IV-II-V)
VIII. Venituri extraordinare
IX. Cheltuieli extraordinare
X. Rezultat extraordinar (VIII-IX)
XI. Venituri totale (I+IV+VIII)
XII. Cheltuieli totale (II+V+IX)
XIII. Rezultat brut (XI-XII)
XIV. Impozitul pe profit
XV. Rezultat net al exercițiului financiar
XVI. Rezultat pe acțiune

Această schemă presupune o delimitare a cheltuielilor și a veniturilor în curente și extraordinare. O activitate extraordinară este o activitate anormală atât prin natura cât și prin efectele sale care scapă de sub controlul întreprinderii. Criteriul naturii primează în aprecierea caracterului extraordinar al unei activități. Exemple de activități extraordinare: naționalizări, calamități, exproprieri. De regulă, o activitate extraordinară generează cheltuieli. Dacă, prin impunerea unei stări de necesitate (situații de criză, război) întreprinderea este obligată să producă anumite bunuri, veniturile obținute din vânzarea acestora au caracter extraordinar.

Norma internațională IAS 1 revizuită *interzice* prezentarea separată a elementelor extraordinare. Motivul avansat de IASB rezidă în faptul că natura unei tranzacții, nu frecvența sa, trebuie să determine modul de

Scanned with OKEN Scanner

prezentare în contul de profit și pierdere. Eliminarea categoriei elementelor extraordinare elimină și nevoia de segregare arbitrară a efectelor unor evenimente similare (unele repetitive, altele nu) asupra profitului sau pierderii perioadei (de exemplu, cuantificarea efectului financiar al unui cutremur ce survine într-o perioadă de recesiune economică).

În cele ce urmează, vom sublinia particularitățile contului de profit și pierdere prevăzut de OMF 94/2001, pornind de la următorul studiu de caz:

STUDIU DE CAZ

Dispunem de următoarele informații cu privire la societatea ALFA (sumele sunt exprimate în mii lei): venituri din vânzarea produselor finite 500.000.000, venituri din vânzarea semifabricatelor 300.000.000, TVA colectată 152.000.000, venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri 120.000.000, intrări de produse finite 770.000.000, ieșiri de produse finite 580.000.000, cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile 320.000.000, cheltuieli cu personalul 180.000.000, cheltuieli cu dobânzile 75.000.000, venituri din participații la societățile asociate 87.000.000, venituri din diferențe de curs valutar 180.000.000, cheltuieli cu diferențele de curs valutar 165.000.000, cheltuieli cu amenzi și penalități 10.000.000, cheltuieli cu servicii prestate de terți 100.000.000, venituri din subvenții aferente materiilor prime 25.000.000, cheltuieli cu redevențe și chirii 15.000.000, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 220.000.000, cheltuiala cu impozitul pe profit 27.520.000.

Structura costului de producție este următoarea:

Elemente	Valori (mii lei)
Materii prime şi materiale consumabile	320.000.000
Cheltuieli cu personalul	150.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	200.000.000
Cheltuieli cu servicii, prestaţii externe	100.000.000
Total	**770.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuieli administrative:

- cheltuieli cu redevențe, chirii 15.000.000;
- cheltuieli cu personalul 30.000.000;
- cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor corporale 20.000.000.

Reglementările din România propun un cont de profit și pierdere cu o clasificare a cheltuielilor după natură (cheltuielile sunt prezentate, în raport cu originea acestora, în cheltuieli cu materii prime și materiale consumabile, cheltuieli cu prestațiile externe, cheltuieli cu personalul etc.).

Identificarea și alocarea elementelor de venituri și cheltuieli

În cadrul veniturilor din exploatare, locul primordial îl ocupă **cifra de afaceri**. Cifra de afaceri este constituită din vânzări de bunuri, lucrări și de servicii legate de activitatea de bază a întreprinderii.

Potrivit referențialului internațional, reducerile financiare (ca, de exemplu, scontul) se deduc din valoarea cifrei de afaceri. În România, scontul (reducere acordată pentru plata înainte de scadență) constituie cheltuială financiară pentru cel care îl acordă. Acest aspect va fi detaliat și exemplificat în contextul normei internaționale IAS 18 „Venituri".

Un element particular al contului de profit și pierdere prevăzut de OMF 94/2001 constă în modalitatea de prezentare a veniturilor din subvenții de exploatare.

Acestea sunt fie deduse din valoarea cheltuielilor cu materiile prime, materialele consumabile, cheltuieli cu personalul, cheltuieli cu prestațiile externe, fie adiționate la cifra de afaceri, tocmai pentru a evidenția efortul întreprinderii la activitatea de exploatare. O astfel de prezentare facilitează comparațiile între întreprinderile care beneficiază de subvenții pentru vânzarea bunurilor, lucrărilor, serviciilor la prețuri mai mici decât prețul pieței sau pentru a le diminua costurile și întreprinderi care nu beneficiază de astfel de forme de ajutor public.

Subvențiile de exploatare nu trebuie confundate cu subvențiile pentru investiții (sume oferite de administrația publică pentru achiziția sau producția de active fixe).

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit și pierdere prezintă posturi de venituri și cheltuieli din ajustarea unor elemente din bilanțul contabil.

Activele bilanțului sunt ajustate cu ocazia deprecierii acestora sau unei aprecieri care urmează însă unei deprecieri. Deprecierea îmbracă forma cheltuielilor cu amortizările și provizioanele. Pot fi ajustate și elemente de datorii (provizioane pentru riscuri și cheltuieli).

În determinarea ajustării activelor circulante intră, pe lângă cheltuieli/venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante, și pierderile din creanțe și veniturile din creanțe reactivate.

În aceste condiții, veniturile/cheltuielile din exploatare se prezintă astfel:

1. Cifra de afaceri netă	920.000.000
a. Producția vândută	800.000.000
b. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete	120.000.000
2. Variația stocurilor(c/d)[1)]	190.000.000
3. Producția imobilizată	-
4. Venituri din exploatare total	**1.110.000.0000**
5. Cheltuieli cu materii prime şi materiale consumabile [2)]	295.000.000
6. Cheltuieli cu redevențe, chirii	15.000.000
7. Cheltuieli cu prestațiile externe	100.000.000
8. Cheltuieli cu personalul	180.000.000
9. Ajustarea valorii imobilizărilor corporale	220.000.000
a. Cheltuieli [3)]	220.000.000
b. Venituri	
10. Alte cheltuieli din exploatare [4)]	10.000.000
11. Cheltuieli din exploatare-total	**820.000.000**
10. Rezultatul din exploatare	
a. Profit	**290.000.000**
b. Pierdere	-

1) variația stocurilor are sold creditor și se determină prin diferența dintre intrările și ieșirile de produsele finite;

Scanned with OKEN Scanner

2) cheltuielile cu materiile prime – venituri din subvenții aferente materiilor prime (320.000.000 – 25.000.000);
3) se referă la cheltuielile cu amortizarea;
4) cheltuielile cu amenzile și penalitățile.

Exercițiul 6

Determinați cifra de afaceri netă și rezultatul din exploatare pentru societatea ALFA, despre care se cunosc următoarele informații (valori exprimate în mii lei): venituri din vânzarea produselor finite 100.000.000; venituri din vânzarea mărfurilor 50.000.000; TVA colectată 28.500.000; cheltuieli cu materiile prime 20.000.000; cheltuieli cu chirii și redevențe 10.000.000; cheltuieli cu remunerațiile personalului 20.000.000; subvenții pentru exploatare primite 30.000.000 (din care 15.000.000 aferente cifrei de afaceri, iar 15.000.000 aferente cheltuielilor cu materiile prime).

Cheltuielile financiare sunt reprezentate de cheltuieli cu dobânzile, generate de operații speculative cu titluri de plasament (când costul de achiziție al acestora este mai mare decât prețul de vânzare), diferențele nefavorabile de curs valutar aferente disponibilităților, creanțelor și datoriilor în devize, fie că sunt realizate sau nu.

Constituie venituri financiare dividendele și dobânzile de încasat (sau încasate), venituri din operații speculative cu titlurile de plasament, diferențele favorabile de curs valutar.

Cheltuielile și veniturile financiare sunt mai detaliate pentru a surprinde anumite tranzacții particulare care ar putea apărea pe piața de capital. În cadrul elementelor financiare sunt incluse și posturile de ajustare a imobilizărilor financiare și investiții financiare.

Cesiunea de investiții financiare pe termen scurt sau pe termen lung generează venituri/cheltuieli financiare.

Exercițiul 7

Societatea ALFA vinde 100 titluri de participare (acțiuni) emise de BETA la un preț de vânzare de 120.000 lei/acțiune. ALFA a achiziționat titlurile BETA la un preț de 100.000 lei/acțiune. Care sunt veniturile/cheltuielile ocazionate de această tranzacție?

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ
(continuare)

Continuând studiul de caz, situația elementelor financiare se prezintă astfel:

1. Venituri din interese de participare	87.000.000
2. Venituri din diferenţe de curs valutar	180.000.000
3. **Venituri financiare – total**	**267.000.000**
4. Cheltuieli privind dobânzile	75.000.000
5. Cheltuieli cu diferenţele de curs valutar	165.000.000
6. **Cheltuieli financiare – total**	**240.000.000**
7. **Rezultat financiar**	
a. **Profit**	**27.000.000**
b. Pierdere	-

Contul de profit și pierdere presupune, de asemenea, prezentarea următoarelor informații:

Rezultatul curent	
a. Profit	**317.000.000**
b. Pierdere	-
Venituri extraordinare	-
Cheltuieli extraordinare	-
Rezultatul extraordinar	
a. Profit	-
b. Pierdere	-
Venituri totale	**1.377.000.000**
Cheltuieli totale	**1.060.000.000**
Rezultatul brut	**317.000.000**
Impozitul pe profit	27.520.000
Rezultatul net	**289.480.000**

Scanned with OKEN Scanner

Ultimele posturi sunt rezervate prezentării rezultatului pe acțiune de bază și diluat. Modul de calcul al acestor indicatori este prezentat de organismul internațional în cadrul normei **IAS 33 „Rezultatul pe acțiune"**, urmând ca un studiu de detaliu al acesteia să facă obiectul unui capitol distinct al acestei lucrări.

De ce întreprinderile mari nu întocmesc un cont de profit și pierdere, potrivit modelului prevăzut de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare"?

Standardul internațional IAS 1 lasă posibilitatea întreprinderilor să decidă structura și conținutul contului de profit și pierdere, oferind o listă minimă de posturi. Întreprinderile pot opta între o prezentare a cheltuielilor după **natură** sau după **funcții**. Alegerea trebuie să vizeze varianta care prezintă cel mai sincer elementele performanței întreprinderii.

Anexa la IAS 1 oferă un exemplu de cont de profit și pierdere cu clasificarea cheltuielilor după natură și după funcții întocmit pentru un grup de societăți.

Contul de profit și pierdere al unui grup de societăți pentru exercițiul încheiat la 31.12.N (clasificarea cheltuielilor după natură)

	N	N-1
Venituri		
Alte venituri		
Variația stocurilor		
Producția imobilizată		
Consumuri de materii prime și materiale consumabile		
Cheltuieli de personal		
Cheltuieli privind amortizările		
Deprecierea imobilizărilor corporale		
Alte cheltuieli		
Costurile finanțării		
Partea din profitul întreprinderilor asociate [1)]		
Profitul înaintea impozitării		
Cheltuieli privind impozitul pe profit		

Scanned with OKEN Scanner

	N	N-1
Profitul perioadei, atribuibil: - deținătorilor de capital ai societății mamă - intereselor minoritare [2)]		

1) partea din profitul net al întreprinderilor asociate (întreprinderi asupra cărora societatea mamă exercită o influență semnificativă)

2) partea din rezultatul filialelor ce revine altor acționari decât societatea mamă

Contul de profit și pierdere al unui grup de societăți pentru exercițiul încheiat la 31.12.N (clasificarea cheltuielilor după funcții)

	N	N-1
Venituri		
Costul vânzărilor		
Profitul brut		
Alte venituri		
Costurile de distribuție		
Cheltuieli administrative		
Alte cheltuieli		
Costurile finanțării		
Partea din profitul întreprinderilor asociate		
Profitul înaintea impozitării		
Cheltuieli privind impozitul pe profit		
Profitul perioadei, atribuibil:		
- deținătorilor de capital ai societății mamă		
- intereselor minoritare		

Interesele minoritare reprezintă un post specific contului de profit și pierdere consolidat (care se întocmește pentru un grup de societăți).

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ
(continuare)

În contextul studiului de caz, acesta ar putea fi prezentat de maniera următoare:

a. Venituri	800.000.000
b. Alte venituri	145.000.000
c. Variaţia stocurilor de produse finite şi lucrări în curs	190.000.000
d. Materii prime şi furnituri consumate	320.000.000
e. Cheltuieli cu redevenţe, chirii	15.000.000
f. Cheltuieli cu prestaţii externe	100.000.000
g. Cheltuieli cu personalul	180.000.000
h. Cheltuieli cu amortizările	220.000.000
i. Alte cheltuieli din exploatare	10.000.000
j. **Rezultatul din exploatare** (a+b+c-d-e-f-g)	**290.000.000**

Clasificarea cheltuielilor după natură este orientată spre satisfacerea nevoilor informaționale ale puterii publice în vederea calculului agregaților la nivel macroeconomic. Produsul intern brut se determină luând în calcul valoarea adăugată, indicator determinat cu ușurință cu ajutorul unui cont de profit și pierdere prezentat după natură.

Un astfel de model nu permite aprecierea nivelului și structurii costurilor de producție, deoarece metodele de calculație a acestora se bazează pe o clasificare a cheltuielilor după destinație (cheltuieli directe și indirecte) sau în funcție de evoluția lor în raport cu volumul producției obținute (cheltuieli variabile și cheltuieli fixe).

Cheltuielile cu materiile prime, cu materialele, cu amortizarea sunt **directe**, dacă pot fi identificate a servi realizării unui produs, executării unei lucrări sau prestării unui serviciu, sau **indirecte**, dacă nu putem efectua o astfel de identificare fără alte raționamente economice de atribuire. Aceleași cheltuieli pot să evolueze în funcție de volumul producției (și în acest caz sunt variabile) sau să se mențină relativ constante în timp (costuri fixe).

Reglementările contabile din România restrâng libertatea întreprinderilor de a opta între cele două forme de prezentare. Prezentarea unui model

Scanned with OKEN Scanner

cu delimitarea cheltuielilor după funcții (producție, administrativă, distribuție și uneori cercetare-dezvoltare) oferă date necesare gestiunii întreprinderii, dar poate contura o imagine subiectivă a performanței, datorită intercondiționării dintre funcțiile întreprinderii (care face dificilă alocarea cheltuielilor de exploatare între acestea).

Standardul internațional nu propune o structură rigidă a situațiilor financiare, ci presupune exercitarea raționamentului profesional în aprecierea caracterului semnificativ al unui element de venit/cheltuială. Elementele sunt prezentate distinct dacă sunt semnificative, iar aceasta se apreciază în funcție de natura sau importanța lor.

În contextul studiului nostru de caz, o prezentare după funcții ar putea îmbrăca următoarea formă:

a. Venituri	800.000.000
b. Costul vânzărilor [1)]	580.000.000
c. Marja brută (a-b)	220.000.000
d. Alte venituri	145.000.000
d. Cheltuielile administrative	65.000.000
e. Alte cheltuieli din exploatare	10.000.000
f. Rezultatul din exploatare (c-d-e)	**290.000.000**

1) costul vânzărilor reprezintă ieșirile de produse finite în decursul perioadei. Structura costului de producție prezentată în textul aplicației se referă la produsele finite obținute în decursul perioadei.

Costul vânzărilor cuprinde ansamblul cheltuielilor ocazionate de aprovizionări, servicii prestate de terți, manopera, cheltuielile cu chiriile și amortizarea spațiilor destinate procesului de producție aferente producției vândute.

Costurile de distribuție sunt constituite din cheltuieli angajate pentru promovarea și distribuirea bunurilor produse și/sau comercializate de întreprindere (cheltuieli cu publicitatea, cheltuieli cu personalul angajat în cadrul funcției distribuție, amortizarea, chiria aferentă spațiilor cu destinație comercială).

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 8

Determinați marja brută pentru societatea BETA, despre care se cunosc următoarele informații (în mii lei): venituri din vânzarea produselor finite 100.000.000; TVA colectată 25.000.000; venituri din vânzarea de semifabricate 25.000.000; venituri din vânzarea mărfurilor 15.000.000; intrări de produse finite 65.000.000; ieșiri de produse finite 36.000.000; cheltuieli cu mărfurile 10.000.000; intrări de semifabricate 2.000.000; ieșiri de semifabricate 1.000.000.

Deoarece o prezentare după funcții nu permite previziunea fluxurilor de trezorerie viitoare, IAS 1 solicită întreprinderilor prezentarea în note a unor informații adiționale cu privire la natura cheltuielilor inclusiv cheltuielile cu amortizarea și cele de personal.

OMF 94/2001 oferă un model de anexă în structura căreia este prezentată o notă informativă privind gruparea cheltuielilor după funcții. Detalierea costului bunurilor vândute (cheltuielile activității de bază + cheltuielile activității auxiliare + cheltuielile indirecte de producție) se îndepărtează de spiritul normelor internaționale și al principiilor contabile (conectarea cheltuielilor la venituri nu mai este respectată deoarece relația este valabilă pentru determinarea costului de producție nu a costului bunurilor vândute), dincolo de faptul că menține metode depășite de determinare a costului de producție (o grupare a cheltuielilor în directe și indirecte are valențe limitate în ceea ce privește controlul costurilor și analiza performanței).

Indiferent de prezentarea aleasă (după natură sau după funcții), IAS 1 furnizează un format identic de prezentare, în ceea ce privește posturile ce urmează rezultatului din exploatare:

+/- Rezultatul din exploatare	**290.000.000**
+ Veniturile din participații	87.000.000
+ Alte venituri financiare	180.000.000
- Costurile finanțării	240.000.000
Rezultatul înaintea impozitării	**317.000.000**
- Cheltuiala cu impozitul pe profit	27.520.000
Profitul perioadei	**289.480.000**

Scanned with OKEN Scanner

1.2.2.3. Situația variației capitalurilor proprii

O întreprindere trebuie să prezinte o situație a variației capitalurilor proprii care să conțină:

a) profitul sau pierderea perioadei;

b) fiecare element de venit și cheltuială care (ca urmare a prevederilor unui Standard sau interpretare) este recunoscut direct în capitalul propriu și totalul acestor elemente;

c) totalul cheltuielilor și veniturilor perioadei (calculat ca sumă de elementele prezentate la punctele a și b) prezentând separat sumele atribuibile acționarilor societății mamă și minoritarilor;

d) efectele schimbărilor de politică contabilă și corecțiilor de erori potrivit IAS 8.

De asemenea, fac obiectul publicării fie în situația variației capitalurilor proprii, fie în anexe:

i) suma tranzacțiilor cu acționarii (care acționează în calitatea lor de acționari) prezentând separat distribuțiile către aceștia;

ii) soldul rezultatului nedistribuit la începutul și la sfârșitul perioadei precum și modificările în cursul perioadei;

iii) o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei clase de capitaluri proprii, prime de capital și fiecărei rezerve la începutul și la sfârșitul perioadei, prezentând distinct fiecare modificare.

Cerințele de prezentare pot fi satisfăcute fie printr-un model care reconciliază soldurile inițiale și soldurile finale ale fiecărei componente de capitaluri proprii, fie prin prezentarea în cadrul acestei situații a elementelor de la a) la c) menționate mai sus (celelalte elemente de capitaluri proprii fiind ilustrate în notele la situațiile financiare).

Pornind de la ecuația fundamentală Activ – Datorii = Capitaluri proprii, ecuație valabilă atât la începutul cât și la sfârșitul exercițiului, deducem că este, de asemenea, valabilă și relația ΔCapitaluri proprii = ΔActiv – ΔDatorii.

Scanned with OKEN Scanner

Deci variația capitalurilor proprii este determinată de variația (creșterea/diminuarea) activelor și datoriilor. Cadrul conceptual definește cheltuielile și veniturile ca diminuări/creșteri ale activelor sau datoriilor, iar diferența acestora (rezultatul exercițiului) determină modificarea capitalurilor proprii.

Variația capitalurilor proprii este, de asemenea, explicată de:

- creșterile/diminuările de active sau datorii care nu afectează rezultatul perioadei ca, de exemplu:
  - în cazul reevaluării imobilizărilor corporale sau necorporale este afectată rezerva din reevaluare;
  - pentru evaluarea activelor disponibile pentru vânzare sau a unor instrumente de acoperire a fluxului de trezorerie la valoarea justă, plusul sau minusul de valoare afectează o rezervă;
  - diferențele din conversie (tratamentul contabil al acestora este descris de IAS 21);
- tranzacțiile cu proprietarii care acționează în calitate de proprietari (de exemplu, emisiuni de noi acțiuni);
- achiziționarea propriilor acțiuni;

  distribuirile către proprietari (dividendele);
- contracte ce vor fi decontate prin cedarea sau primirea unor sume fixe de instrumente de capitaluri proprii în schimbul unei sume fixe de bani sau alt activ financiar (de exemplu, contracte forward, opțiuni pe acțiuni proprii);
- efectul schimbărilor de politici contabile sau al corectării de erori (în conformitate cu IAS 8);
- componenta de capitaluri proprii a unui instrument compus.

Activele disponibile pentru vânzare sunt active financiare evaluate la valoarea justă pentru care câștigurile/pierderile de valoare afectează capitalurile proprii. În momentul cesiunii acestora, câștigul sau pierderea cumulată în capitalurile proprii este virată în contul de profit și pierdere.

Acoperirea fluxului de trezorerie reprezintă acoperirea riscului aferent variabilității fluxurilor de trezorerie care poate fi atribuit unui risc particular asociat unui activ sau unei datorii recunoscute (cum ar fi plățile de dobândă

Scanned with OKEN Scanner

pentru împrumuturile cu rată variabilă) sau o tranzacție prognozată (vânzare sau cumpărare) care va afecta rezultatul perioadei. În cazul acestei relații de acoperire, câștigurile sau pierderile instrumentului de acoperire, ce reprezintă partea eficientă a acoperirii, sunt amânate în capitalurile proprii. Valorile recunoscute în capitalurile proprii sunt imputate rezultatului în perioada în care tranzacția prognozată afectează rezultatul sau costul de achiziție al unui activ nefinanciar dacă tranzacția anticipată are ca rezultat recunoașterea sa.

Tratamentul contabil al activelor financiare și acoperirii riscurilor este descris de norma internațională IAS 39 „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare".

Variația capitalurilor proprii este explicată și de efectul schimbărilor de metode contabile și al corectării erorilor, al căror tratament este prescris de norma internațională IAS 8 „Politici contabile, schimbări de estimări contabile și corectarea erorilor".

STUDIU DE CAZ

Grupul ALFA prezenta, la 1.01.N, următoarea situație a capitalurilor proprii:

Elemente	Atribuibile acționarilor societății mamă	Atribuibile minoritarilor
Capital social subscris și vărsat	500.000.000 lei (50.000 acțiuni)	100.000.000 lei
Rezerve legale	100.000.000 lei	
Alte rezerve	50.000.000 lei	10.000.000 lei
Rezultat reportat	200.000.000 lei	20.000.000 lei
Diferențe din conversie	90.000.000 lei	10.000.000 lei

Societatea Alfa, situată în România, a achiziționat, în exercițiului N-3, 90% din capitalul unei entități externe situată în SUA (care are ca monedă funcțională dolarul).

În cursul exercițiului N au avut loc următoarele operații cu incidență asupra capitalurilor proprii:

Scanned with OKEN Scanner

1) s-au emis 10.000 de acțiuni ce s-au vândut la un preț de emisiune de 12.000 lei/acțiune;

2) din reevaluarea imobilizărilor corporale a rezultat un plus de valoare de 100.000.000 lei; reevaluarea nu este recunoscută fiscal;

3) s-a înregistrat un plus de valoare pentru 1.000 obligațiuni disponibile pentru vânzare de 100.000.000 lei (variațiile de valoare nerealizate nu sunt recunoscute fiscal);

4) s-a înregistrat un plus de valoare pentru 10 contracte swap desemnate ca instrumente de acoperire a riscului ratei dobânzii pentru împrumuturi cu rata variabilă de 50.000.000 lei și pentru 20 contracte forward desemnate ca instrumente de acoperire a unor achiziții previzionate în valută de marfă de 20.000.000 lei.

5) s-au răscumpărat de pe piața de capital 5.000 de acțiuni la prețul de răscumpărare de 8.000 lei/acțiune (acțiuni ce au fost anulate);

6) 20.000 de obligațiuni au fost convertite în 10.000 de acțiuni (valoarea nominală a unei obligațiuni este de 8.000 lei/obligațiune);

7) rezerva din reevaluare realizată a imobilizărilor corporale este de 20.000.000 lei;

8) în exercițiul N se decide imputarea cheltuielilor cu dobânzile în contul de profit și pierdere (este vorba despre cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor primite pentru finanțarea producției cu ciclu lung de fabricație). În exercițiile anterioare, cheltuielile cu dobânzile au fost capitalizate (30.000.000 lei în N-1 și 60.000.000 lei în anii anteriori);

9) rezultatul brut al exercițiului N este de 800.000.000 lei, iar rezultatul net de 600.000.000 lei. Acesta din urmă a fost repartizat: 40.000.000 la rezerva legală și restul s-a reportat la exercițiul următor;

10) filiala externă a obținut în exercițiul N un rezultat de 100.000.000 lei, iar în urma conversiei capitalurilor proprii, la 31.12.N, ale filialei a rezultat o diferență din conversie de 20.000.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N+1, Alfa a efectuat următoarele operații:

1) din reevaluarea imobilizărilor corporale a rezultat un plus de valoare de 40.000.000 lei;

2) s-a constatat înregistrarea eronată în exercițiul N a unei cheltuieli cu amortizarea de 200.000 mii lei în locul uneia de 80.000 mii lei. Cota de impozitare a profitului este de 16%.

3) rezerva din reevaluare realizată a imobilizărilor corporale este de 10.000.000 lei;

4) un plus de valoare pentru contractele swap de 40.000.000 lei (valoarea brută) este virat în contul de profit și pierdere;

5) un plus de valoare pentru contractele forward de 2.000.000 lei (valoare netă) diminuează costul de achiziție al mărfurilor a căror achiziție este acoperită;

6) s-au distribuit dividende din rezultatul exercițiului N de 10.000.000 lei;

7) rezultatul exercițiului N+1 pentru societatea mamă Alfa este de 100.000.000 lei, care este reportat pentru exercițiile viitoare;

8) filiala externă a obținut în exercițiul N+1 un rezultat de 200.000.000 lei; în urma conversiei capitalurilor proprii, la 31.12.N, ale filialei a rezultat o diferență din conversie de 80.000.000 lei;

9) sunt emise opțiuni call pe acțiunile proprii prin care Alfa are obligația să livreze un număr fix de acțiuni proprii pentru o valoare fixă pentru care se încasează o primă de 4.000.000 lei.

Situația variațiilor capitalurilor proprii poate fi prezentată sub una din următoarele forme:

Scanned with OKEN Scanner

Situația variației capitalurilor proprii

(sume exprimate în mii lei)

	Atribuibile acționarilor societății mamă										Interes minoritar	Total capitaluri proprii
	Capital social	Rezerva legală	Rezerve pentru acțiuni proprii	Alte rezerve	Rezerve din reevaluare	Prime de emisiune	Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni	Rezerve din conversie	Rezultat reportat	Total		
Sold la 31 decembrie N-1	500.000	100.000		50.000				90.000	200.000	940.000	140.000	1.080.000
Efectul schimbărilor de politici contabile									(75.600)	(75.600)		(75.600)
Soldul retratat	500.000	100.000		50.000				90.000	124.400	864.400	140.000	1.004.400
Variația capitalurilor proprii în exercițiul N												
Plus de valoare din reevaluarea imobilelor					100.000					100.000	0	100.000
Rezerva din reevaluare virată la rezultatul reportat					(20.000)				20.000	0		0
Investiții disponibile pentru vânzare												
Câștiguri din ajustări de valoare înregistrate în capitalurile proprii				100.000						100.000		100.000
Acoperirea fluxurilor de trezorerie												

Scanned with OKEN Scanner

Câştiguri înregistrate în capitalurile proprii				70.000						70.000	0	70.000
Diferenţe din conversie								18.000		18.000	2.000	20.000
Impozit asupra elementelor imputate sau transferate din capitalurile proprii				(27.200)	(16.000)					(43.200)		(43.200)
Rezultatul net al câştigurilor şi pierderilor imputate capitalurilor proprii				142.800	64.000			18.000	20.000	244.800	2.000	246.800
Profitul perioadei		40.000							650.000	690.000	10.000	700.000
Totalul veniturilor şi cheltuielilor recunoscute în cursul perioadei		40.000		142.800	64.000			18.000	670.000	934.800	12.000	946.800
Creşteri de capital	100.000					20.000				120.000		120.000
Conversia obligaţiunilor în acţiuni	100.000						60.000			160.000		160.000
Acţiuni proprii	(50.000)		10.000							(40.000)		(40.000)
Sold la 31 decembrie N	650.000	140.000	10.000	192.800	64.000	20.000	60.000	108.000	794.400	2.039.200	152.000	2.191.200
Efectul corectării erorilor									100.800	100.800		100.800
Sold retratat	650.000	140.000	10.000	192.800	64.000	20.000	60.000	108.000	895.200	2.140.000	152.000	2.292.000
Variaţia capitalurilor proprii în exerciţiul N+1												
Plus din reevaluarea imobilizărilor					40.000					40.000		40.000

Scanned with OKEN Scanner

Rezerva din reevaluare virată la rezultatul reportat					(10.000)				10.000	0		0
Acoperirea fluxurilor de trezorerie												
Plus de valoare transferat valorii contabile inițiale a elementului acoperit				(2.000)						(2.000)		(2.000)
Transferate în contul de profit și pierderi				(40.000)						(40.000)		(40.000)
Diferențe din conversie								72.000		72.000	8.000	80.000
Efectul fiscal al elementelor imputate sau transferate din capitalurile proprii				6.4000	(6.400)					0		0
Rezultatul net al câștigurilor și pierderilor imputate capitalurilor proprii				(35.600)	23.600			72.000	10.000	70.000	8.000	78.000
Profitul perioadei									280.000	280.000	20.000	300.000
Totalul veniturilor și cheltuielilor recunoscute în cursul perioadei				(35.600)	23.600			72.000	290.000	350.000	28.000	378.000
Dividende									(10.000)			
Opțiuni call pe acțiuni proprii emise				4.000								
Sold la 31 decembrie N+1	650.000	140.000	10.000	(161.200)	87.600	20.000	60.000	180.000	1.172.500	2.481.300	180.000	2.661.300

Scanned with OKEN Scanner

Situaţia câştigurilor şi pierderilor pentru exerciţiul încheiat la 31.12. N

(în mii lei)

	N+1	N
Câştig din reevaluarea imobilizărilor	40.000	100.000
Investiţii disponibile pentru vânzare:		
▪ Câştiguri din ajustări de valoare înregistrate în capitalurile proprii		100.000
▪ Transferate în contul de profit şi pierderi cu ocazia vânzării		-
Acoperirea fluxurilor de trezorerie:		
▪ Câştiguri raportate în capitalurile proprii		70.000
▪ Transferate în contul de profit şi pierdere	(40.000)	
▪ Transferate în valoarea contabilă iniţială a elementului acoperit	(2.000)	
Diferenţe din conversie	80.000	20.000
Efectul fiscal asupra elementelor imputate sau transferate din capitalurile proprii	0	43.200
Rezultat net ale câştigurilor şi pierderilor recunoscute direct în capitalurile proprii	78.000	246.800
Profitul perioadei	300.000	700.000
Totalul veniturilor şi cheltuielilor recunoscute în timpul perioadei	378.000	946.800
Atribuibile:		
▪ Acţionarilor societăţii mamă	350.000	934.800
▪ Minoritarilor	28.000	12.000
Efectul net al schimbărilor de politici contabile şi al corectării erorilor:		
▪ Acţionarilor societăţii mamă	100.800	(75.600)
▪ Interesului minoritar		

Scanned with OKEN Scanner

1.3. Rezumat

1.3.1 Sistemul contabil al unei țări este influențat de o serie de factori precum sistemul juridic, modul de finanțare dominant al agenților economici, sistemul fiscal, nivelul de inflație, sistemul economic, politic etc. Din această cauză există diferențe semnificative de la un sistem contabil național la altul.

1.3.2 Diferențele între sistemele contabile generează dificultăți de acceptare a situațiilor financiare întocmite de întreprinderi pentru utilizatori care acționează într-un mediu sensibil diferit de cel al țării de origine a întreprinderii respective. Soluțiile pentru înlăturarea dificultăților de acceptare ar putea consta fie în retratarea situațiilor financiare potrivit referențialului contabil recunoscut de destinatarii acestora, fie în elaborarea situațiilor financiare pe baza unui **referențial contabil recunoscut la nivel internațional**.

1.3.3 Acest referențial cuprinde:

- un cadru contabil conceptual (care stabilește obiectivele situațiilor financiare, definește elementele situațiilor financiare, stabilește criteriile de recunoaștere a acestora, prezintă caracteristicile calitative ale situațiilor financiare etc.);
- un pachet flexibil de Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS: International Accounting Standard) și de Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS: Internacional Financial Reporting Standards);
- un pachet flexibil de interpretări referitoare la unele dintre subiectele standardelor contabile internaționale (SIC și IFRIC).

Referențialul contabil internațional este produsul organismului internațional de normalizare „Consiliul internațional al standardelor contabile" (International Accounting Standards Board: **IASB**).

1.3.4 Organismul internațional de normalizare contabilă (IASB) vizează satisfacerea cerințelor informaționale ale unei categorii

Scanned with OKEN Scanner

largi de utilizatori. Rezultă însă, de o manieră implicită, că investitorii sunt utilizatorii privilegiați. Prin urmare, satisfacerea necesităților lor informaționale va însemna și satisfacerea majorității necesităților celorlalte categorii de utilizatori.

1.3.5 Oferta de informație contabilă, în cazul întreprinderilor care aplică Standardele Internaționale de Contabilitate, constă în setul de situații financiare pe care acestea sunt obligate să le întocmească și să le facă publice și care conține: bilanțul contabil, contul de profit și pierdere, tabloul fluxurilor de trezorerie, situația variațiilor capitalurilor proprii, politicile contabile și notele explicative.

1.3.6 Bilanțul contabil descrie poziția financiară a întreprinderii prin intermediul elementelor de active, datorii și capitaluri proprii.

1.3.7 În prezent, întreprinderile care aplică OMF 94/2001 întocmesc un model de bilanț listă. Bilanțul din OMF 94 nu are ca sursă modelul recomandat de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", așa cum ar fi fost de așteptat, ci unul din modelele recomandate de Directiva a IV-a europeană (model de inspirație britanică).

1.3.8 Acest model de bilanț, de sorginte anglo-saxonă, are la bază ecuația ACTIVE – DATORII = CAPITALURI PROPRII și explică averea proprietarilor.

1.3.9 Potrivit referențialului contabil internațional, un activ reprezintă o resursă economică controlată de întreprindere ca urmare a unui eveniment trecut și de la care se așteaptă să se obțină avantaje economice viitoare pentru întreprindere.

1.3.10 O datorie reprezintă o obligație prezentă a întreprinderii ce decurge dintr-un eveniment trecut și pentru a cărei decontare se așteaptă să aibă loc o ieșire de resurse ce încorporează avantaje economice.

1.3.11 Profitul sau pierderea obținută de întreprindere este utilizată frecvent ca o măsură de apreciere a performanțelor. De aceea, utilizatorii doresc să afle cum a fost obținut acest rezultat, care au fost fluxurile de venituri și cheltuieli care explică acest rezultat. Prin urmare, este nevoie de o situație care să explice

Scanned with OKEN Scanner

mecanismul formării rezultatului și aceasta este contul de profit și pierdere.

1.3.12 Cadrul contabil IASB definește conceptele de venit și cheltuială prin raportare la averea proprietarilor. Venitul este perceput de proprietari ca o sursă de îmbogățire, în timp ce cheltuiala este o sursă de sărăcire. Venitul reprezintă o creștere a avantajelor economice viitoare, în timp ce cheltuiala este o diminuare a avantajelor economice viitoare.

1.3.13 Reglementările din România propun un cont de profit și pierdere cu o clasificare a cheltuielilor după natură.

Potrivit IAS 1, întreprinderile pot opta între o prezentare a cheltuielilor după **natură** sau după **funcții**. Alegerea trebuie să vizeze varianta care prezintă cel mai sincer elementele performanței întreprinderii.

1.3.14 O întreprindere trebuie să prezinte o situație a variației capitalurilor proprii care să conțină:

a) profitul sau pierderea perioadei;

b) fiecare element de venit și cheltuială recunoscut direct în capitalul propriu și totalul acestor elemente;

c) totalul cheltuielilor și veniturilor perioadei (calculat ca sumă de elementele prezentate la punctele a și b) prezentând separat sumele atribuibile acționarilor societății mamă și minoritarilor;

d) efectele schimbărilor de politică contabilă și corecțiilor de erori potrivit IAS 8.

Scanned with OKEN Scanner

1.4. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: La o primă vedere, informațiile par destul de optimiste și v-ar putea conduce spre decizia de investiție. Vă recomandăm însă să încercați să intrați în posesia unor informații suplimentare precum:

- care a fost modalitatea de creștere a capitalului social (aport în numerar, în natură, operații interne, conversia unor datorii);
- care este situația trezoreriei întreprinderii deoarece rentabilitatea nu este o garanție a existenței unei trezorerii îndestulătoare;
- existența obligațiunilor convertibile va determina în viitor creșterea numărului acțiunilor aflate în circulație și, prin urmare, diminuarea dividendului aferent unei acțiuni.
- cum a evoluat remunerația managerilor deoarece aceștia pot fi tentați să adopte politici contabile care să ducă artificial la maximizarea profitului.

Exercițiul 2: Este prudent din partea d-voastră ca, înainte de semnarea contractului, să țineți seama de următoarele aspecte:

- s-ar putea ca durata de creditare să fie mai scurtă decât durata medie de creditare acordată altor clienți (dacă o veți accepta, va trebui să faceți față unei presiuni asupra trezoreriei);
- deși întreprinderea a fost rentabilă, ea poate avea probleme de trezorerie în viitor datorită îndatorării ridicate pe termen lung;
- perioada de garanție este scurtă, ceea ce ar trebui să vă ducă cu gândul la posibile defecte de fabricație sau la deprecieri rapide ale componentelor;

Scanned with OKEN Scanner

- ar fi foarte util să aflați cauza pierderii clientului tradițional;
- conflictul social din întreprindere poate să anunțe probleme de trezorerie sau probleme legate de eficiența gestiunii resurselor întreprinderii.

Exercițiul 3: Trebuia să obțineți suficiente informații despre partenerul israelian privind:

- credibilitatea acestuia;
- dacă își are asigurată continuitatea activității;
- dacă și unde își are sediul social;
- care este statutul juridic.

De asemenea, trebuia să fiți mai atent(ă) la condițiile stabilite pentru deschiderea și utilizarea acreditivului.

Exercițiul 4: Sunt active imobilizate:

- cheltuieli de constituire 10.000;
- cheltuieli de dezvoltare ocazionate de proiectul B 90.000;
- fond comercial achiziționat 300.000;
- mijloace fixe deținute în leasing financiar (la valoare netă) 125.000;
- acțiuni răscumpărate pentru garantarea creditului pe termen lung 200.000;
- obligațiunile ce nu vor fi răscumpărate în anul următor de întreprinderea emitentă 50.000.

Totalul acestor elemente este de 775.000 mii lei. Deci, varianta corectă este **c**.

Exercițiul 5: Sunt active imobilizate: împrumuturile acordate pe termen lung (la valoare netă) 637.250 u.m.; construcțiile (la valoare netă) 600.000 u.m.; titlurile de participare 90.000 u.m. și

Scanned with OKEN Scanner

terenurile 255.000 u.m. Valoarea bilanțieră totală este de 1.582.250 u.m.

Sunt active circulante: investițiile financiare pe termen scurt 68.350 u.m.; materialele consumabile 268.000 u.m.; furnizorii-debitori 64.125 u.m. și mărfurile 65.000 u.m.. Valoarea bilanțieră totală este de 465.475 u.m.

Sunt capitaluri proprii: rezervele 280.500 u.m.; capitalul social 800.000 u.m. și rezultatul reportat 56.000 u.m. Valoarea bilanțieră totală este de 1.136.500 u.m.

Exercițiul 6: Cifra de afaceri netă = venituri din vânzarea produselor finite (100.000.000) + venituri din vânzarea mărfurilor (50.000.000) + subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri (15.000.000) = 165.000.000 mii lei.

Cheltuielile cu materiile prime sunt corectate cu valoarea subvenției pentru exploatare aferente acestora (15.000.000).

Rezultatul din exploatare = cifra de afaceri (165.000.000) – cheltuieli cu mărfurile (5.000.000) – cheltuieli cu materiile prime (5.000.000) – redevențe (10.000.000) – cheltuieli cu personalul (20.000.000) = 125.000.000 mii lei.

Exercițiul 7: ALFA trebuie să recunoască un venit (din imobilizări financiare cedate) de 12.000.000 lei pentru prețul de vânzare și o cheltuială (privind imobilizările financiare cedate) de 10.000.000 lei.

Exercițiul 8: Marja brută = Cifra de afaceri (100.000.000 + 25.000.000 + 15.000.000) – Costul bunurilor vândute (36.000.000 + 10.000.000 + 1.000.000) = 93.000.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

1.5. Teste grilă de autoevaluare

1. Nu sunt finanțatori ai întreprinderii:
   a) locatorul;
   b) furnizorii;
   c) creditorii bursieri;
   d) managerii;
   e) statul.

2. Nu sunt capitaluri proprii:
   a) subvențiile pentru investiții;
   b) rezerva legală;
   c) primele de conversie a obligațiunilor în acțiuni;
   d) rezervele din reevaluare;
   e) rezultatul reportat.

3. Care din elementele următoare nu apar în activul bilanțului întocmit conform OMF 94/2001?
   a) fondul comercial achiziționat și primele de capital;
   b) diferențele nefavorabile de curs valutar și cheltuielile în avans;
   c) cheltuielile de constituire și primele de rambursare a obligațiunilor;
   d) cheltuielile de cercetare și primele de rambursare a obligațiunilor;
   e) fondul comercial creat și cheltuielile de constituire.

4. Nu sunt imobilizări necorporale în modelul de bilanț întocmit conform OMF 94/2001:
   a) cheltuielile de dezvoltare și fondul comercial achiziționat;
   b) cheltuielile de cercetare și fondul comercial creat;
   c) cheltuielile de constituire și cheltuielile de cercetare;

Scanned with OKEN Scanner

d) cheltuielile de constituire și cheltuielile de dezvoltare;

e) cheltuielile de dezvoltare și fondul comercial creat.

5. Se consideră următoarele structuri bilanțiere:

a) creanțe clienți ce se vor realiza în cadrul ciclului normal de exploatare, dar într-o perioadă mai mare de 1 an de la data închiderii exercițiului;

b) datorii furnizori cu scadență în cadrul următoarelor 12 luni care succed datei închiderii exercițiului;

c) titluri negociabile pe piață a căror realizare se prevede într-un termen mai mare de 1 an de la data închiderii exercițiului;

d) creanțe clienți ce se vor realiza în cadrul ciclului normal de exploatare, dar într-o perioadă mai mică de 12 luni de la data închiderii exercițiului;

e) partea rambursabilă pe termen scurt a unui credit bancar pe termen lung;

f) partea scadentă la o dată superioară unui an a unui împrumut obligatar.

În conformitate cu norma internațională IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare", constituie elemente necurente:

a) 1+3+6;

b) 1+2+4+5;

c) 1+5+6;

d) 3+6;

e) 5+6.

6. Se cunosc următoarele informații: avansuri plătite furnizorilor de stocuri 300.000; venituri în avans 500.000; salarii datorate 6.000.000; mărfuri 1.700.000; cheltuieli de constituire 200.000; conturi la bănci 7.000.000; mijloace fixe 10.000.000; provizioane pentru deprecierea mărfurilor 200.000; cheltuieli de cercetare 400.000; cheltuieli în avans 6.000.000; dividende de plată 2.000.000; titluri de participare 3.000.000; amortizarea mijloacelor fixe 2.000.000; furnizori 2.000.000

Scanned with OKEN Scanner

(din care 400.000 cu scadența mai mare de un an); prime de rambursare a obligațiunilor 200.000; clienți 800.000; împrumuturi din emisiunea de obligațiuni 2.000.000 (din care cu scadența în anul următor 1.000.000).

Să se determine valoarea posturilor „Total stocuri", „Total activ" și „Total activ **minus obligații curente" (capitaluri permanente):**

a) 1.800.000; 26.800.000; 11.000.000;

b) 1.500.000; 27.200.000; 10.500.000;

c) 1.500.000; 26.800.000; 10.500.000;

d) 2.000.000; 27.200.000; 11.100.000;

e) 1.800.000; 26.800.000; 15.800.000.

7. Se dau următoarele informații: capital social 1.500.000; venituri în avans 100.000; provizioane pentru deprecierea creanțelor clienți 50.000; provizioane pentru garanții acordate clienților 700.000; credite primite de la bănci 2.000.000 (din care cu scadența în anul următor 200.000); clienți creditori 100.000; clienți 500.000; cheltuieli în avans 400.000; titluri de participare 720.000 (din care titluri în valoare de 20.000 vor fi vândute în anul următor); subvenții pentru investiții 300.000; casa și conturi la bănci 2.000.000; furnizori 500.000 (din care cu scadența în anul următor 200.000); cifra de afaceri 1.000.000; mărfuri 600.000; fond comercial 5.000.000.

Valoarea postului „Active circulante respectiv obligații curente nete" (Fondul de Rulment) este de:

a) 1.870.000;

b) 2.628.000;

c) 2.670.000;

d) 2.570.000;

e) 2.550.000.

8. Se cunosc următoarele informații cu privire la societatea GAMA: venituri din vânzarea produselor finite 50.000.000 lei, venituri din vânzarea semifabricatelor 30.000.000.lei, venituri din redevențe,

Scanned with OKEN Scanner

locații de gestiune și chirii 10.000.000 lei, venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri 2.000.000 lei, venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului 3.000.000 lei, subvenții pentru investiții 2.500.000 lei, venituri din titluri de participare 2.000.000 lei, cheltuieli cu personalul 5.500.000 lei.

Valorile cifrei de afaceri a rezultatului din exploatare și a rezultatului financiar al societății GAMA sunt:

a) 92.000.000 lei; 89.500.000 lei; 2.000.000 lei;

b) 90.000.000 lei; 89.500.000 lei; 2.000.000 lei;

c) 92.000.000 lei; 91.500.000 lei; 0 lei;

d) 95.000.000 lei; 89.500.000 lei; 2.000.000 lei;

e) 94.500.000 lei ; 92.000.000 lei ; 2.000.000 lei.

9. Care este mărimea ajustării valorii imobilizărilor corporale și necorporale, cunoscându-se următoarele elemente (valorile sunt exprimate în mii lei): cheltuieli cu despăgubiri, donații și activele cedate 5.000, venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital 7.000, venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante 8.000, venituri din creanțe reactivate 2.000, venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor financiare 5.000, venituri din provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor corporale 800, cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor 2.000.

a) 11.200 mii lei;

b) – 10.000 mii lei;

c) 1.200 mii lei;

d) – 3.800 mii lei;

e) 2.000 mii lei.

10. Care sunt valorile pentru marja brută, cheltuieli administrative și rezultatul din exploatare dacă se cunosc următoarele informații cu privire la societatea ALFA (valorile sunt exprimate în mii lei): vânzări de

Scanned with OKEN Scanner

produse finite 104.250, TVA aferentă vânzărilor 19.808, ieșiri de produse finite 67.090, intrări de produse în curs 67.680, ieșiri de produse în curs 67.680, intrări de produse finite 69.140, amortizarea aferentă anului N pentru toate imobilizările societății ALFA (utilizate în scop productiv și sediul direcției generale) a fost de 2.394, cheltuieli cu personalul 28.362, cheltuieli cu energia electrică 14.421, alte cheltuieli din exploatare 2.664, alte venituri din exploatare 1.900.

Structura costului de producție:

Elemente	
Materii prime	35.056
Cheltuieli cu personalul	20.362
Cheltuieli cu amortizarea	980
Cheltuieli cu servicii prestate de terți	5.321
Cheltuieli cu energia electrică	7.421
Total	69.140

Informații cu privire la alte cheltuieli neincluse în costul de producție:

Elemente	Valoare
Cheltuieli administrative Redevențe	3.000
Cheltuieli cu personalul	8.000
Cheltuieli cu energia electrică	7.000

a) 37.160 mii lei; 19.414 mii lei; 16.982 mii lei;

b) 35.110 mii lei; 19.414 mii lei; 16.982 mii lei;

c) 35.110 mii lei; 19.414 mii lei; 14.932 mii lei;

d) 54.918 mii lei; 19.414 mii lei; 36.790 mii lei;

e) 35.110 mii lei; 18.000 mii lei; 15.568 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

Stocurile și lucrările în curs de execuție (IAS 2 și IAS 11)

2.1. Delimitări și evaluări privind stocurile

2.1.1. Delimitări privind stocurile

Norma internațională IAS 2 „Stocuri" clarifică aspecte cu privire la evaluarea stocurilor, modalitățile de determinare a bazelor de evaluare și informațiile referitoare la stocuri ce trebuie prezentate în situațiile financiare.

Pentru a încadra un element în categoria stocurilor trebuie să verificăm dacă acesta corespunde definiției prezentată de standard.

Potrivit IAS 2 stocurile sunt active:

a) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;

b) în curs de producție în vederea vânzării în aceleași condiții ca mai sus; sau

c) sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

După cum puteți observa, definiția conține o enumerare de utilizări posibile pentru acest tip de active. Prin urmare, natura elementelor nu este suficientă pentru a le considera stocuri. De asemenea, standardul nu precizează o limită valorică superioară sau o durată de utilizare maximă.

Exemplu: Întreprinderea ALFA a achiziționat un calculator. În ce condiții poate fi inclus acesta în categoria stocurilor?

Urmând definiția prezentată de IAS 2, acest calculator achiziționat poate fi considerat stoc în cazul în care este „deținut pentru a fi vândut în cursul normal al activității". Dacă ALFA este o firmă specializată în comercializarea de calculatoare sau a achiziționat calculatorul pentru a-l revinde ulterior, îl poate încadra în categoria stocurilor. Însă, dacă ALFA intenționează să utilizeze calculatorul în activitatea

Scanned with OKEN Scanner

sa, atunci acesta reprezintă o imobilizare corporală, al cărei tratament contabil este detaliat de norma internațională IAS 16 „Imobilizări corporale".

Exercițiul 1

Întreprinderea BETA achiziționează o clădire. Există posibilitatea ca aceasta să fie încadrată în categoria stocurilor?

2.1.2. Evaluarea stocurilor

Evaluarea reprezintă desemnarea unei expresii monetare unui element în vederea prezentării în situațiile financiare. Stocurile sunt evaluate în bilanț la cea mai mică valoare dintre cost și valoarea realizabilă netă.

În cele ce urmează vom prezenta cum se determină costul și valoarea realizabilă netă.

Costul stocurilor trebuie să cuprindă toate cheltuielile afectate achiziției și prelucrării, precum și alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma și în locul în care se găsesc în prezent.

Costul de achiziție

Exemplu: Întreprinderea ALFA achiziționează 5.000 de perechi de pantofi, de la furnizorul extern BETA, la un preț de 25 euro/pereche. Cursul de schimb la data achiziției este de 38.150 lei/euro, taxa vamală este de 2%, iar comisionul vamal este de 0,5%. Pentru a aduce marfa în unitate, ALFA primește de la o societate de transport o factură în valoare 8.330.000 lei (din care TVA 19 %). Determinați costul de achiziție al mărfurilor.

Costul de achiziție al mărfurilor se determină astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Elemente	Calcule	Valoare
Prețul de achiziție	5.000 perechi x 25 euro/ pereche x 38.150 lei/euro	4.768.750.000
(+) Taxa vamală	4.768.750.000 x 2%	95.375.000
(+) Comision vamal	7.768.750.000 x 0,5%	23.843.750
(+) Cheltuieli de transport		7.000.000
(=) Cost de achiziție		**4.894.968.750**

Costul de achiziție pentru o pereche de pantofi va fi de: stocul de pantofi este de 4.894.968.750 lei/ 5.000 perechi = 978.993,75 lei/ pereche.

Taxa pe valoarea adăugată este inclusă în costul de achiziție doar dacă nu este deductibilă fiscal.

Achiziția de mărfuri va genera următoarea înregistrare:

+A		+D;+D;+D	
371	=	%	4.894.968.750
Mărfuri		401.01	4.768.750.000
		Furnizori / analitic furnizor extern BETA	
		401.02	7.000.000
		Furnizori / analitic transport intern	
		446	119.218.750
		Impozite, taxe și vărsăminte asimilate	

Potrivit IAS 2, costul de achiziție al stocurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (dacă întreprinderea nu le recuperează ulterior de la autoritățile fiscale), costurile de transport, manipulare și alte costuri direct atribuibile achiziției.

Scanned with OKEN Scanner

Reducerile comerciale (rabatul, remiza și risturnul) sunt deduse pentru a determina costul de achiziție. Tratamentul reducerilor comerciale trebuie să fie coerent cu prevederile normei IAS 18 „Venituri din activitățile ordinare".

Ca urmare a revizuirilor din anul 2003, IAS 2 nu mai permite includerea în costul de achiziție a diferențelor de curs valutar ce rezultă ca urmare a unei achiziții recente de stocuri exprimată într-o monedă străină. În țara noastră, capitalizarea diferențelor de curs valutar nu a fost posibilă nici când IAS 2 permitea acest lucru, datorită unui paragraf existent în OMF 94/2001 în care se precizează că nu sunt îndeplinite condițiile pentru capitalizarea diferențelor de curs valutar.

Exercițiul 2

Determinați costul de achiziție al unui stoc de materii prime, cunoscând următoarele informații: prețul de achiziție 60.000.000 lei, reducere comercială de care se beneficiază de 2 %, cheltuieli de transport 2.500.000 lei, cheltuieli cu manipularea 800.000 lei, TVA 19%, amortizarea clădirii unde se află sediul firmei 800.000.000 lei, cheltuieli cu iluminarea secțiilor de producție 9.000.000 lei.

Costurile de transformare (de producție)

Costul stocurilor supuse prelucrării se determină prin însumarea cheltuielilor directe cu o cotă parte din cheltuielile indirecte de producție, fixe și variabile, ocazionate de transformarea materiilor prime în produse finite.

Costul împrumuturilor poate fi inclus în anumite condiții în costul de producție al stocurilor. Aceste condiții sunt prezentate de tratamentul alternativ al normei IAS 23 „Costul împrumuturilor", care va fi dezbătută într-un capitol viitor.

Cheltuielile ***directe*** sunt cheltuielile ce pot fi direct afectate costului stocului fără alte raționamente de atribuire. Clasificarea cheltuielilor în directe și indirecte este influențată de o serie de factori, cum ar fi[4]:

[4] Hongren, Ch. Foster, G. Datar, S-Cost accounting, Prentice Hall, 1997.

Scanned with OKEN Scanner

a) Tehnologia disponibilă pentru culegerea informațiilor.

În cazul în care anumite materiale sunt prevăzute cu coduri de bare este posibilă identificarea cheltuielilor care au contribuit la producerea unui element de stoc.

b) Prevederi contractuale.

Dacă există un contract care prevede că o componentă este utilizată pentru un anumit produs, atunci cheltuielile cu achiziția acesteia sunt directe.

c) Particularitățile proiectării capacităților de producție.

Dacă un anumit utilaj este proiectat exclusiv pentru fabricarea unei categorii de stocuri atunci cheltuielile aferente utilajului pot fi afectate direct costului stocurilor.

Cheltuielile ***indirecte*** sunt alocate sistematic costului stocurilor la a căror producere participă.

Exemplu: Societatea X achiziționează roți, în vederea fabricării unor biciclete, în valoare de 1.000.000 lei/bicicletă. Acestea sunt cheltuieli directe deoarece pot fi afectate direct producerii unei biciclete. Dacă societatea X plătește redevențe pentru un utilaj luat în leasing și asigurarea pentru secția în care se realizează producția, aceste cheltuieli nu pot fi afectate direct producerii unei biciclete și reprezintă cheltuieli indirecte.

IAS 2 insistă asupra distincției dintre cheltuielile fixe și cheltuielile variabile.

Cheltuielile variabile sunt cheltuieli care se modifică în funcție de volumul de activitate al întreprinderii dar nu neapărat proporțional cu acesta. Cheltuielile fixe sunt cheltuielile care rămân relativ constante în timp indiferent de cum variază volumul producției.

Exemplu: Cheltuielile cu remunerarea personalului pot fi considerate variabile dacă salariații sunt plătiți în funcție de numărul de unități produse, sau pot fi considerate indirecte dacă remunerarea se face în funcție de timpul lucrat.

Scanned with OKEN Scanner

Alocarea regiei fixe de producție costului de prelucrare se face în funcție de capacitatea normală de producție.

> ***Capacitatea normală de producție este producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade sau sezoane, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului. Aceasta poate fi aproximată pornind de la nivelul actual de producție.***

Exemplu: Întreprinderea ALFA fabrică rulmenți pentru care costul variabil unitar este de 500.000 lei/buc. Cheltuielile fixe anuale au fost de 800.000.000 lei. În exercițiile N, N+1 și N+2 au fost obținute 4.000 de bucăți, 5.000 de bucăți și respectiv 4.500 de bucăți.

Determinarea costului unitar fără a ține cont de variația utilizării capacității de producție ne conduce la următoarea situație:

Elemente	N	N+1	N+2
Volumul producției (q)	4.000	5.000	4.500
Cheltuielile variabile totale (500.000 lei/buc x q)	2.000.000.000	2.500.000.000	2.250.000.000
Cheltuieli fixe (lei)	800.000.000	800.000.000	800.000.000
Cheltuieli totale	2.800.000.000	3.300.000.000	3.050.000.000
Costul de producție unitar	700.000	660.000	677.778

În această situație, costul de producție unitar variază o dată cu volumul producției. Cheltuielile fixe (800.000.000 lei) rămân constante în N, N+1 și N+2 și determină un cost unitar scăzut dacă sunt repartizate la un număr mai mare de unități produse.

Pentru a evita aceste fluctuații nejustificate, cheltuielile fixe sunt încorporate în cost, în funcție de capacitatea de producție normală. Dacă producția

Scanned with OKEN Scanner

normală este de 5.000 bucăți, atunci costul de producție unitar se determină după cum urmează:

Elemente	N	N+1	N+2
Volumul producției	4.000	5.000	4.500
Cheltuieli variabile totale	2.000.000.000	2.500.000.000	2.250.000.000
Cheltuielile fixe			
(800.000.000 x 4.000/5.000)	640.000.000		
(800.000.000 x 5.000/5.000)		800.000.000	
(800.000.000 x 4.500/5.000)			720.000.000
Cheltuieli totale	2.640.000.000	3.300.000.000	2.970.000.000
Costul de producție unitar	660.000	660.000	660.000

Observați că se obține același cost de producție unitar indiferent de variația volumului producției, ceea ce determină evaluarea stocurilor în bilanț la valoarea reală.

STUDIU DE CAZ

Întreprinderea BETA fabrică un singur produs finit PF pentru care sunt necesare trei materii prime: MP1, MP2 și MP3. Din procesul de producție se obțin, de asemenea, un produs secundar, PS, care poate fi vândut după ce este supus unui tratament și un deșeu, D, fără valoare, care este deversat și generează cheltuieli pentru prevenirea poluării mediului.

Procesul de producție se desfășoară după următoarea schemă:

- În Secția 1, MP1 este prelucrată și se obține produsul intermediar PI1 care este transferat fără stocaj în secția 2;
- În Secția 2, la PI1 se adaugă MP2 și MP 3, operație în urma căreia se obține produsul finit PF, produsul secundar PS și deșeul D.
- În Secția 3, PS este tratat pentru a putea fi comercializat.
- În Secția 4, D este supus unui proces de epurare înainte de a fi deversat.

Scanned with OKEN Scanner

Dispunem, de asemenea, de următoarele informații:

(i) Materii prime consumate:

- MP1: 550 kg x 500.000 lei/kg;
- MP2: 2.000 kg x 200.000 lei/kg;
- MP3: 1.000 kg x 150.000 lei/kg.

(ii) Manopera directă de producție:

- Secția 1: 50h x 150.000 lei/h;
- Secția 2: 100 h x 200.000 lei/h;
- Secția 3: 25h x 150.000 lei/h;
- Secția 4: 10h x 200.000 lei/h.

(iii) Cheltuielile indirecte de producție:

- Secția 1: 10.000.000 lei, din care variabile 8.000.000 lei (sunt repartizate în funcție de cantitatea de MP1 consumată).
- Secția 2: 5.000.000 lei din care variabile 4.000.000 lei (sunt repartizate în funcție de numărul de ore de manoperă directă).
- Secția 3: 2.000.000 lei, repartizate în funcție de cantitatea de produs secundar obținut.
- Secția 4: 2.500.000 lei, repartizate în funcție de cantitatea de deșeu tratată.

(iv) Cheltuielile administrative au fost de 50.000.000 lei iar cheltuielile de desfacere au fost de 20.000.000 lei.

(v) Capacitatea normală de producție este de 3.500 kg produs finit (PF).

(vi) În urma procesului de producție se obțin 500 kg de produs intermediar și 3.050 kg de produs finit, 300 kg produs secundar PS și 100 kg deșeu (în condiții normale se obțin 80 kg deșeu). Ca urmare a unor disfuncționalități în organizarea procesului de producție, este necesară depozitarea produsului intermediar PI înainte de transferul în Secția 2, ceea ce determină cheltuieli în valoare de 10.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

(vii) La sfârșitul perioadei, se află în curs de fabricație, în Secția 2, 100 kg produs finit, iar la începutul perioadei se aflau în curs de producție 50 kg de produs finit în valoare de 12.500.000 lei. Pentru evaluarea producției în curs se consideră că fiecare produs a consumat în întregime materia primă (PI1,MP2 și MP3) și 50% din manopera directă și cheltuielile indirecte ale Secției 2.

Vom proceda, în cele ce urmează, la determinarea costului de producție al produsului finit PF.

Pentru a determina costul de producție al produsului finit, PF, vom determina mai întâi costul produsului intermediar PI.

Elemente	Cantitate consumată	Cost unitar	Valoare (lei)
Materia primă MP1	550 kg	500.000 lei/kg	275.000.000
Manopera directă	50 h	150.000 lei/h	7.500.000
Cheltuielile indirecte			10.000.000
din care:			
Încorporabile (1)			
(8.000.000 lei + 2.000.000 lei x 3.050 kg/3.500 kg)			9.742.857
Cheltuielile perioadei (2)			257.143
Costul de producție al produsului intermediar PI1	500 kg	584.485,714 lei/kg (3)	292.242.857

(1) cheltuielile încorporabile sunt acele cheltuieli care se includ în costul de producție.

(2) Acestea nu sunt incluse în cost.

(3) 292.242.857 lei/500 kg = 584.485,714 lei/kg.

Din cheltuielile indirecte de producție de 10.000.000 lei, sunt încorporate în costul produsului intermediar cheltuielile variabile de 8.000.000 lei și cheltuielile fixe în funcție de gradul de utilizare al capacității de producție.

Scanned with OKEN Scanner

Gradul de utilizare al capacității de producție se determină prin raportarea capacității efective la capacitatea normală de producție.

Determinarea costului de producție al produsului finit PF ridică o serie de dificultăți, cum ar fi:

A. Evaluarea producției în curs.

B. Evaluarea deșeurilor.

C. Evaluarea produselor secundare.

A. Evaluarea producției în curs

Pentru aceasta trebuie să determinăm mai întâi cantitatea de produse care au consumat 100 % materiile prime (PI1, MP2 și MP3):

3.050 kg produs finit

(+) 100 kg producție în curs care a încorporat în întregime materiile prime

(-) 50 kg producție în curs la începutul perioadei (care a consumat materia primă în perioada anterioară)

(=) 3.100 kg.

Cele 3.100 kg au consumat 500 kg de produs intermediar PI1 în valoare de 292.242.857 lei, 2.000 kg MP2 în valoare de 400.000.000 lei și 1.000 kg MP3 în valoare de 150.000.000 lei. Fiecare kg de produs a consumat deci produs intermediar PI în valoare de 94.271,89 lei (292.242.857 lei/3.100 kg), MP2 în valoare de 129.032,26 lei (400.000.000 lei/3.100 kg) și MP3 în valoare de 48.387,10 lei (150.000.000 lei/3.100 kg).

Pentru manopera directă și cheltuielile indirecte ale Secției 2:

Producția în curs la sfârșitul perioadei are un grad de avansare de 50%, ceea ce înseamnă că 100 kg produse în curs pot fi echivalate cu 50 kg (100 x 50%) de produs finit. Produsele în curs de execuție la începutul perioadei (50 kg) sunt finalizate și pot fi echivalate cu (25 kg) produse finite (dacă au fost prelucrate în proporție de 50% în perioada anterioară, restul de 50% se efectuează în perioada curentă).

Scanned with OKEN Scanner

Manopera directă și cheltuielile indirecte ale Secției 2 sunt consumate pentru:

- 50 kg produse finite echivalente pentru producția în curs la sfârșitul perioadei;
- 3.000 kg produse fabricate în întregime în perioada curentă (3.050 kg - 50 kg produse din perioada anterioară);
- 25 kg produse finite echivalente pentru finalizarea producției în curs la începutul perioadei.

Totalul de 3.075 kg a consumat manopera directă și cheltuielile indirecte din Secția 2 în valoare de 24.871.428,57 lei (20.000.000 lei + 4.000.000 lei + 1.000.000 lei x 3.050 kg/3.500 kg), ceea ce înseamnă o valoare de 8.088,27 lei/kg.

Valoarea producției în curs la sfârșitul perioadei se determină astfel:

Elemente	Cantitate (kg)	Cost unitar (lei/kg)	Valoare (lei)
Produs intermediar PI1	100	94.271,89	9.427.189
Materie primă MP 2	100	129.032,26	12.903.226
Materie primă MP 3	100	48.387,10	4.838.710
Manoperă şi cheltuieli indirecte S2	50	8.088,27	404.413,5
Costul producţiei în curs	100	275.735,385	27.573.538,5

B. Evaluarea deșeurilor:

Costurile efectuate în Secția 4 pentru eliminarea deșeului sunt costuri inevitabile și vor majora costul produsului finit PF (doar pentru cele 80 kg de deșeuri ce se obțin în condiții normale):

Elemente	Cantitate	Cost unitar	Valoare
Manoperă directă	10 h	200.000 lei/h	2.000.000 lei
Cheltuieli indirecte	100 kg	25.000 lei/kg	2.500.000 lei
Costul eliminării deşeului	100 kg	45.000 lei/kg	4.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Costul produsului finit PF va fi majorat cu 3.600.000 lei (80 kg x 45.000 lei/kg).

C. Evaluarea produsului secundar

IAS 2 precizează că majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În aceste cazuri, ele sunt evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din valoarea produsului principal.

> ***Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat ce ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurilor necesare vânzării.***

Dacă 1 kg produs secundar PS se vinde în condiții normale cu 40.000 lei/kg și cheltuielile ocazionate de vânzare ar fi de 1.000.000 lei, valoarea realizabilă netă se determină prin deducerea din prețul de vânzare a cheltuielilor de vânzare și a cheltuielilor Secției 3 în care se efectuează tratarea produsului secundar în vederea vânzării.

Preț de vânzare	**300 kg**	**40.000 lei/kg**	**12.000.000 lei**
Cheltuieli ocazionate de vânzare	300 kg	3.333 lei/kg	-1.000.000 lei
Cheltuielile Secției 3			
- manoperă directă	50 h	150.000 lei/h	-3.750.000 lei
- cheltuieli indirecte	300 kg	6.666 lei/kg	-2.000.000 lei
Valoarea realizabilă netă a produsului secundar	300 kg	17.500 lei/kg	5.250.000 lei

Costul de producție se determină după cum urmează:

Elemente	**Valoare**
Produs intermediar PI	(+)292.242.857 lei
Materii prime	
MP2	(+)4.000.000 lei
MP3	(+)1.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Elemente	Valoare
Manopera directă S2	(+)20.000.000 lei
Cheltuieli indirecte ale secţiei S2 încorporabile	(+)4.871.428,57 lei
Valoarea producţiei în curs la începutul perioadei	(+)12.500.000 lei
Valoarea producţiei în curs la sfârşitul perioadei	(-)27.573.538,5 lei
Valoarea realizabilă netă a produsului secundar PS	(-)5.250.000 lei
Costul eliminării deşeului D (doar pentru cele 80 kg ce s-ar obţine în condiţii normale)	(+)3.600.000 lei
Costul de producţie al produsului finit PF	305.890.747,07 lei

Costul unitar al produsului finit PF este de 100.292,05 lei/kg.

Obţinerea produselor finite generează următoarea înregistrare:

+A		-Ch	
345 Produse finite	=	711 Variaţia stocurilor	305.890.747,07

Observaţi că în costul de producţie nu au fost incluse:

- ***mărimile anormale de deşeuri de fabricaţie;***
- ***costurile cu depozitarea produsului intermediar deoarece acestea nu sunt necesare procesului de producţie şi se datorează unor anomalii de organizare;***
- ***cheltuielile general administrative deoarece acestea nu contribuie la aducerea stocurilor în locul şi starea în care se găsesc.***

Cheltuielile sunt incluse în costul stocurilor în măsura în care sunt angajate pentru aducerea stocurilor la locul şi starea în care se găsesc.

Exemplu: Poate fi adecvat să se includă în costul stocurilor alte cheltuieli generale decât cele de producţie sau costurile de concepţie aferente

Scanned with OKEN Scanner

unor produse destinate unor clienți speciali. Cheltuielile de depozitare a produselor finite înaintea vânzării nu sunt incluse în costul de producție. Totuși, în cazul cheltuielilor unei distilerii pentru îmbătrânirea whisky-ului în butoi înainte de îmbuteliere reprezintă un cost al stocului.

Determinați costul de producție pentru produsul finit PF dispunând de următoarele informații:

- *cheltuieli cu materialele directe: 500.000.000 lei;*
- *cheltuieli cu manopera directă: 100.000.000 lei;*
- *cheltuieli indirecte de producție: 700.000.000 lei, din care 500.000.000 lei sunt variabile;*
- *cheltuieli cu salarizarea personalului administrativ: 100.000.000 lei;*
- *cheltuieli cu iluminatul și încălzirea magazinului de desfacere: 50.000.000 lei.*
- *cheltuieli cu publicitatea: 25.000.000 lei.*

În urma procesului de producție se obțin 500 buc. produs finit PF. În condiții normale, ținând cont de pierderile generate de revizia lunară a utilajelor, se obțin 600 buc. produs finit PF.

Dacă în urma procesului de producție se obțin simultan mai multe produse sau un produs principal și un produs secundar (ca în cazul de mai sus), costurile de transformare sunt repartizate între aceste produse, în funcție de o regulă logică și permanentă.

De exemplu, alocarea se poate face în funcție de ponderea în volumul vânzărilor a fiecărui produs, fie în stadiul în care pot fi identificate separat, fie după finalizarea procesului de producție.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: În urma procesului de producție desfășurat se obțin două produse: P1 și P2. Volumul total al vânzărilor este de 450.000.000 lei, din care 300.000.000 lei sunt aferente lui P1 iar restul lui P2. Totalul cheltuielilor angajate pentru producerea lui P1 și P2 sunt de 350.000.000 lei.

Aceste cheltuieli pot fi alocate lui P1 și P2 după cum urmează:

– 350.000.000 lei x 300.000.000/400.000.000 = 262.500.000 lei pentru P1;

– 350.000.000 lei x 100.000.000/400.000.000 = 87.500.000 lei pentru P2.

Exercițiul 4

În urma procesului de producție se obțin: 1.000 buc. produs principal P și 50 buc. produs secundar PS. După obținerea lui P, PS este supus unor prelucrări suplimentare care ocazionează cheltuieli de 1.500.000 lei. Prețul de vânzare pe piață a lui PS în condiții normale este de 100.000 lei/buc., iar cheltuielile estimate cu vânzarea acestuia sunt de 500.000 lei. Cheltuielile comune pentru obținerea lui P și PS sunt de 150.000.000 lei. Determinați costul de producție al produsului P.

Valoarea realizabilă netă

La închiderea exercițiului se determină valoarea realizabilă netă și se verifică dacă aceasta este inferioară costului stocurilor pentru a se înregistra o depreciere.

Estimarea valorii realizabile nete trebuie să se facă în funcție de destinația stocului considerat. Astfel, în cazul în care există un contract de vânzare a stocurilor, valoarea realizabilă netă este reprezentată de prețul prevăzut în contract.

Materialele nu vor trebui depreciate atâta timp cât produsele obținute cu ajutorul lor pot fi vândute la un preț mai mare decât costul lor.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea netă de realizare trebuie determinată pentru fiecare articol cu excepția cazului în care elementele aparțin aceleiași linii de producție, au scopuri sau utilizări asemănătoare, sunt fabricate și comercializate în aceeași zonă geografică și nu pot fi evaluate separat.

Exemplu: Se cunosc următoarele informații cu privire la produsele finite PF1, PF2, PF3 în exercițiul N:

Produs	Cost(a)	Valoarea realizabilă netă(b)	Valoarea cea mai mică dintre a și b
PF1	100.000	110.000	100.000
PF2	150.000	170.000	150.000
PF3	260.000	170.000	170.000
Total	510.000	450.000	420.000

Valoarea stocurilor la inventar este de 420.000 lei. Diferența dintre cost (de 510.000 lei) și valoarea de inventar se înregistrează sub forma unui provizion pentru deprecierea stocurilor.

+Ch		+(-A)	
6814		394	90.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	=	Provizioane pentru deprecierea produselor finite	

În bilanțul contabil stocurile sunt evaluate la 420.000 lei (costul de 510.000 lei diminuat cu provizionul constituit de 90.000 lei).

Sesizați că se compară costul cu valoarea realizabilă netă pentru fiecare produs finit în parte și nu se recurge la o analiză pe total (prin compararea totalului costurilor de 510.000 lei cu totalul valorii realizabile nete de 450.000 lei).

În fiecare exercițiu următor, este efectuată o estimare nouă a valorii nete de realizare. Dacă circumstanțele care au permis contabilizarea

Scanned with OKEN Scanner

stocurilor la o valoare sub cost nu mai există (prețul de vânzare a crescut) și acestea sunt disponibile încă, deprecierea trebuie reluată (diminuată sau anulată).

Exemplu: În exercițiul N+1 situația celor trei produse finite se prezintă astfel:

Produs	Cost(a)	Valoarea realizabilă netă (b)	Valoarea cea mai mică dintre a și b
PF1	100.000	110.000	100.000
PF2	150.000	170.000	150.000
PF3	260.000	220.000	220.000
Total	510.000	500.000	470.000

În exercițiul N+1 valoarea stocurilor la inventar este de 470.000 lei, prin urmare o parte din provizionul constituit trebuie reluat:

-(-A)		+V	
394 Provizioane pentru deprecierea produselor finite	=	7814 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante	50.000

Exercițiul 5

Întreprinderea ALFA dispune de un stoc de produse finite obținute la un cost de 150.000.000 lei. Valoarea realizabilă netă a stocului la sfârșitul exercițiilor N și N+1 este de 170.000.000 lei și respectiv 130.000.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate la sfârșitul exercițiilor N și N+1?

La ce valoare apare stocul în bilanțul exercițiului N?

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea realizabilă netă trebuie determinată având la bază condițiile existente la data încheierii bilanțului. Această estimare necesită exercitarea raționamentului profesional. Prin urmare, trebuie avute în vedere toate informațiile disponibile, inclusiv modificările ulterioare ale prețurilor de vânzare.

De exemplu, o creștere ulterioară a prețului poate demonstra că scăderea prețului, înregistrată anterior datei bilanțului, a fost temporară și nu este necesară constituirea unui provizion pentru depreciere, sau este necesară, dar de o valoare mai mică. O scădere ulterioară a prețului poate indica o problemă ce a existat la data bilanțului (de exemplu, reducerea prețurilor pentru stocuri greu vandabile). Prin urmare, modificările ulterioare ale prețurilor și costurilor trebuie analizate dacă sunt consecințe ale unor condiții existente la data bilanțului sau se datorează unor evenimente ce apar în perioade viitoare.

Evaluarea la ieșire a stocurilor

La data ieșirii din gestiune, stocurile pot fi evaluate printr-o **identificare distinctă** a costurilor lor individuale dacă nu sunt confundabile sau nu sunt afectate unor proiecte specifice.

Identificarea specifică nu poate fi utilizată când există un număr mare de elemente confundabile. Pentru acest caz, IAS 2 a prevăzut două procedee de determinare a costului bunurilor ieșite: **FIFO** (primul intrat-primul ieșit) sau **CMP** (costul mediu ponderat).

Procedeul FIFO consideră că elementele ies din stoc în ordinea intrării. Stocul final cuprinde elemente evaluate la prețul ultimelor intrări.

Procedeul CMP presupune determinarea periodică (lunar sau cu ocazia fiecărei noi aprovizionări) a unui cost mediu ponderat care ține cont de toate intrările și toate ieșirile exercițiului.

Scanned with OKEN Scanner

Procedeul LIFO (ultimul intrat - primul ieșit) care se constituia în prelucrarea alternativă în standardul IAS 2 a fost eliminat prin revizuirea din 2003.

Exemplu: Se cunosc următoarele informații privind un stoc de marfă:

- la 1.10.N se aflau în stoc 1000 buc. evaluate la costul de achiziție de 1.000 lei/buc.;
- la 3.10.N are loc o achiziție de 2.000 buc. la costul de 1.600 lei/buc.;
- la 12.10.N are loc o vânzare de 2.500 buc.;
- la 21.10.N are loc o achiziție de 1.000 buc. la costul de 2.300 lei/buc.;
- la data de 27.10.N are loc o vânzare de 1.200 buc.;

Ne propunem să determinăm valoarea ieșirilor din stoc și a stocului final în următoarele cazuri:

Scanned with OKEN Scanner

Cazul 1: Întreprinderea utilizează procedeul cost mediu ponderat calculat după fiecare intrare:

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	1.000	1.000.000
3/10	2.000	1600	3.200.000				3.000	1.400	4.200.000
12/10				2.500	1.400	3.500.000	500	1.400	700.000
21/10	1.000	2.300	2.300.000				1.500	2.000	3.000.000
27/10				1.200	2.000	2.400.000	300	2.000	600.000
31/10							300	2.000	600.000

Scanned with OKEN Scanner

Cazul 2: Întreprinderea utilizează procedeul FIFO:

Data	Intrări			Ieşiri			Stoc		
	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total	Q	Cost unitar	Cost total
1/10							1.000	1.000	1.000.000
3/10	2.000	1600	3.200.000				1.000	1.000	1.000.000
							2.000	1.600	3.200.000
							3.000		4.200.000
12/10				1.000	1.000	1.000.000			
				1.500	1.600	2.400.000	500	1.600	800.000
				2.500		3.400.000			
21/10	1.000	2.300	2.300.000				500	1.600	800.000
							1.000	2.300	2.300.000
							1.500		3.100.000
27/10				500	1.600	800.000			
				700	2.300	1.610.000	300	2.300	690.000
				1.200		2.410.000			
31/10							300	2.300	690.000

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 6

Despre un stoc de marfă se cunosc următoarele informații:

- *stoc la 1.05.N, 1.000 buc x 1.000 u.m./buc.;*
- *achiziție la 7.05.N, 2.000 buc. x 1.500 u.m./buc., TVA 19%;*
- *vânzare la 15.05.N, 2.500 buc. x 2.000 u.m./buc., TVA 19%;*
- *achiziție la 23.05.N, 5.500 buc. x 1.800 u.m./buc., TVA 19%;*
- *vânzare la 29.05.N, 5.800 buc. x 2.200 u.m./buc., TVA 19%.*

Determinați valoarea ieșirilor din stoc și a stocului final, știind că întreprinderea utilizează metoda FIFO.

IAS 2 nu precizează că o întreprindere trebuie să folosească o singură formulă de evaluare la ieșire a stocurilor pentru toate stocurile pe care le deține. În consecință, o întreprindere poate utiliza metoda costului mediu ponderat, FIFO și LIFO pentru evaluarea diferitelor clase de stocuri care prezintă caracteristici diferite în ceea ce privește natura și modul de utilizare.

Exemplu: O întreprindere poate utiliza CMP pentru evaluarea unei categorii de stocuri (mărfuri) și FIFO pentru celelalte. Metoda aleasă trebuie aplicată cu consecvență pentru categoria de stocuri, indiferent de localizarea geografică a acestora și de la un an la altul.

Tehnici de măsurare a costurilor

Metoda costurilor standard sau metoda prețului cu amănuntul pot fi utilizate în evaluarea stocurilor în măsura în care valorile obținute aproximează costul. Costul standard este utilizat pentru evaluarea intrărilor și a ieșirilor de stocuri în cursul perioadei deoarece nu este cunoscut costul efectiv. La sfârșitul ciclului de producție se calculează costul efectiv și se vor înregistra în contabilitate diferențele de preț.

Exemplu: Societatea comercială ALFA S.A realizează din producție proprie două sortimente de produse finite, P1 și P2. La începutul lunii martie, situația stocurilor era următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

P1: 270 bucăți, evaluate la costul standard de 100.000 u.m./buc.

P2: 1.000 bucăți, evaluate la costul standard de 400.000 u.m./buc.

Diferența de preț aferentă celor două stocuri este de 156.000.000 u.m. (nefavorabilă).

În cursul lunii au loc operațiile:

(1) Se obțin produse finite:

P1: 100 bucăți;

P2: 600 bucăți;

(2) Se vând produse finite clientului C1. Factura cuprinde:

P1: 50 buc., preț de vânzare 150.000 u.m./buc.

P2: 200 buc., preț de vânzare 460.000 u.m./buc.

TVA 19%.

(3) Se exportă 400 bucăți P2 clientului extern C2, la prețul de 30$/buc., curs de schimb 1$ = 35.000 u.m.

(4) La sfârșitul lunii martie se calculează costul efectiv al produselor finite: costul efectiv al produselor P1 este de 120.000 u.m./buc. iar cel al produselor P2 este de 350.000 u.m./buc.

D	345.01		C
Si	27.000.000	5.000.000	(2)
(1)	10.000.000		
		32.000.000	Sf

D	345.02		C
Si	400.000.000	80.000.000	(2)
(1)	240.000.000	160.000.000	(3)
		400.000.000	Sf

D	3485		C
Si	156.000.000	46.305.000	(4b)
(4a)	2.000.000		
(4a)	-30.000.000		
		81.695.000	Sf

(1) Obținere de produse finite:

+A; +A		-Ch	
	=	711	250.000.000
345.01		Variația	10.000.000
Produse finite P1		stocurilor	
345.02			240.000.000
Produse finite P2			

(2) Vânzare de produse finite:

+A		+V; +D	
4111/C1	=	%	118.405.000
Clienți		701	99.500.000
		Venituri din vânzarea produselor finite	
		4427	18.905.000
		TVA colectată	

-(-Ch)		-A;-A	
711	=	%	85.000.000
Variația stocurilor		345.01	5.000.000
		Produse finite P1	
		345.02	80.000.000
		Produse finite P2	

(3) Export de produse finite:

+A		+V	
4111/C2	=	701	420.000.000
Clienți		Venituri din vânzarea produselor finite	

-(-Ch)		-A	
711	=	345.02	160.000.000
Variația stocurilor		Produse finite P2	

(4) La sfârșitul perioadei de gestiune:

a) calculul și înregistrarea diferențelor de cost aferente intrărilor în stoc:

Diferența aferentă produselor P1 = 100 buc. (100.000 – 120.000) = -2.000.000 (nefavorabilă).

+A		-Ch	
3485	=	711	2.000.000
Diferențe de preț la produse finite		Variația stocurilor	

Scanned with OKEN Scanner

Diferența aferentă produselor P2 = 600 buc. (400.000 – 350.000) = + 30.000.000 (favorabilă)

+A		-Ch	
3485 Diferențe de preț la produse finite	=	711 Variația stocurilor	-30.000.000

b) calculul și înregistrarea diferențelor de cost aferente ieșirilor din stoc:

$$k = \frac{Si3485 + Rd3485}{Si345 + Rd345} = \frac{156.000.000 - 28.000.000}{427.000.000 + 250.000.000} =$$

$$= \frac{128.000.000}{677.000.000} = 0{,}189$$

Diferența aferentă ieșirilor = Rc345 x k = 245.000.000 x 0,189 = 46.305.000 lei.

-(-Ch)		-A	
711 Variația stocurilor	=	3485 Diferențe de preț la produse finite	46.305.000

Prețul cu amănuntul cuprinde costul de achiziție, cota de adaos comercial și TVA neexigibilă.

Exemplu: Societatea comercială ALFA S.A prezintă, la începutul lunii martie, următoarea situație a stocului de marfă M1:

Si_{371} = 70.000 buc. x 714 lei/buc. = 49.980.000 lei;

Si_{378} = 7.000.000 lei;

Si_{4428} = 7.980.000 lei.

În cursul lunii martie au loc operațiile:

(1) Achiziție de mărfuri, 5.000 buc. M1 la costul de 600 lei/buc., TVA 19%.

(2) Vânzare de mărfuri la prețul de vânzare cu amănuntul (inclusiv TVA) de 27.560.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Să se înregistreze în contabilitate operațiile de mai sus dacă evaluarea stocului de mărfuri se face la prețul de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA.

(1) Achiziție de mărfuri:

+A		+D; +(-A); +(-A)	
371	=	%	4.284.000
Mărfuri		401	3.000.000
		Furnizori	
		378	600.000
		Diferențe de preț la mărfuri	
		4428	684.000
		TVA neexigibilă	

+A		+D	
4426	=	401	570.000
TVA deductibilă		Furnizori	

(2) Vânzare de mărfuri:

+A		+V; +D	
5311	=	%	27.560.000
Casa		707	23.159.663
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		4427	4.400.337
		TVA colectată	

+Ch; -(-A); -(-A)		-A	
%	=	371	27.560.000
607			19.299.874
Cheltuieli cu mărfurile			
378			3.859.789
Diferențe de preț la mărfuri			
4428			4.400.337
TVA colectată			

Scanned with OKEN Scanner

$$k = \frac{Si\,378 + Rc\,378}{(Si\,371 + Rd\,371) - (Si\,4428 + Rc\,4428)} =$$

$$= \frac{7.000.000 + 600.000}{(49.980.000 + 4.284.000) - (7.980.000 + 684.000)} =$$

$$= \frac{7.600.000}{45.600.000} = 0,1666$$

Cota de adaos comercial aferentă ieşirilor din stoc = Rc_{707} x k = 23.159.663 x 0,1666 = 3.859.789 lei

sau

$$k = \frac{Si378 + Rc378}{(Si371 + Rd371)} = \frac{7.600.000}{54.264.000} = 0,14$$

Cota de adaos comercial aferentă ieşirilor din stoc = Rc_{371} x k = 27.560.000 x 0,14 = 3.858.400 lei.

D	371		C
Si	49.980.000	27.560.000	(2)
(1)	4.284.000		
		26.704.000	Sf

D	378		C
		7.000.000	Si
(2)	3.859.789	600.000	(1)
Sf	3.740.211		

D	4428		C
(2)	4.400.337	7.980.000	Si
		684.000	(1)
Sf	4.263.663		

D	707		C
		23.159.663	(2)

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Delimitări și evaluări privind contractele de construcții

2.2.1. Delimitări privind contractele de construcții

În paragraful anterior v-ați familiarizat cu aspectele legate de evaluarea stocurilor, altele decât cele reprezentate de lucrările în curs de execuție. De aceea, ne vom ocupa în cele urmează de studierea tratamentului contabil al veniturilor și al costurilor implicate de această categorie de stocuri. Acesta face obiectul standardului IAS 11 „Contracte de construcții".

Datorită naturii activității desfășurate în contractele de construcții, data de demarare a contractului și data de finalizare se înscriu, de regulă, în exerciții contabile diferite. Prin urmare, problema principală a contabilității contractelor de construcții o reprezintă alocarea veniturilor și a costurilor contractuale la exercițiile contabile în cursul cărora acestea sunt executate.

Ar trebui să așteptăm terminarea contractului pentru a contabiliza integral rezultatul acestuia sau, dimpotrivă, rezultatul trebuie repartizat în timp în funcție de gradul de avansare al lucrărilor?

IAS 11 se aplică pentru contabilizarea contractelor de construcții ale antreprenorilor.

Contractul de construcție este orice contract, în mod distinct negociat, referitor la fabricarea unui activ sau a unui ansamblu de active strâns legate sau interdependente din punct de vedere al concepției, al tehnologiei, al funcției sau al utilității lor finale. El poate fi pe termen lung sau pe termen scurt.

Exercițiul 7

Care din următoarele contracte răspund definiției contractului de construcție?

a) contractul de concesiune;

b) contractul de leasing financiar;

Scanned with OKEN Scanner

c) *contractul de arhitectură legat de construcția unui imobil;*

d) *contractul de închiriere a unui imobil;*

e) *contractul de vânzare-cumpărare.*

Se poate întâmpla ca un contract să vizeze livrarea mai multor active. Într-un atare caz, astfel de active trebuie să fie considerate ca făcând obiectul unor contracte separate dacă:

a) au fost negociate separat;

b) costurile și veniturile fiecărui activ pot să fie identificate.

Exemplu: Un contract de construcție vizează construirea unui motel. Vor fi executate patru active: clădirea motelului, benzinăria, un spațiu de parcare cu plată și o clădire ce va fi folosită ca spațiu comercial.

În situația în care cele patru active au fost negociate separat, putând fi identificate costurile și veniturile aferente fiecăruia, ele vor fi tratate din punct de vedere contabil ca făcând obiectul a patru contracte distincte.

Un ansamblu de contracte cu unul sau mai mulți clienți trebuie să fie tratat ca un contract unic dacă:

a) aceste contracte au fost negociate în bloc;

b) ele constituie un singur proiect ce degajă o marjă globală;

c) ele sunt executate simultan sau succesiv, fără întrerupere.

Exemplu: Reluând exemplul anterior, să presupunem că cele patru active au făcut obiectul a patru contracte separate. Beneficiarul este unul singur iar contractele au fost negociate împreună. Lucrările sunt executate simultan, fără întrerupere. Într-o asemenea situație cele patru contracte vor fi considerate din punct de vedere contabil ca fiind unul singur.

Un contract poate să fie modificat pentru a include ***construirea unui activ suplimentar***.

Scanned with OKEN Scanner

Construirea activului suplimentar trebuie să fie tratată ca un contract de construcție distinct, atunci când:

a) activul prezintă o concepție, o tehnologie sau o funcție, în mod evident diferite față de activul sau activele vizate în contractul inițial;

b) prețul activului este negociat independent față de prețul fixat în contractul inițial;

Exemplu: Beneficiarul motelului solicită modificarea contractului prin includerea unui activ suplimentar. Este vorba despre o mică fabrică de prelucrarea laptelui. Prețul acesteia nu este influențat de prețul fixat în contractul inițial. În acest caz activul suplimentar va fi tratat ca făcând obiectul unui contract distinct, deși, din punct de vedere juridic, contractul este unul singur.

2.2.2. Veniturile aferente contractelor de construcții

Veniturile aferente unui contract de construcție sunt stabilite la momentul negocierii acestuia. Totuși, în cele mai multe din cazuri, venitul final al unui contract de construcție este diferit de cel inițial.

Diferențele pot să apară din:

a) modificările în lucrările contractului

Beneficiarul lucrării poate da ordin antreprenorului (întreprinderea noastră) să modifice modul de realizare a acesteia. Modificarea poate duce la o creștere sau la o descreștere a venitului contractual.

Exemplu: Beneficiarul produce schimbări în caietul de sarcini. Cel mai adesea, acestea vizează specificațiile în proiectarea activului sau durata contractului.

b) indemnizațiile

Acestea sunt sume care compensează costurile neincluse în contract.

Exemplu: Costurile ce rezultă din întârzieri sau din erori comise de beneficiar sau de un alt terț. Evaluarea acestor indemnizații este supusă incertitudinilor și este, de regulă, rezultatul negocierilor.

Scanned with OKEN Scanner

Indemnizațiile nu vor fi considerate venituri ale contractului decât dacă este probabil ca beneficiarul să le accepte și dacă valoarea lor poate fi măsurată fiabil.

c) primele de performanță

Acestea sunt acordate de beneficiar în caz de depășire a performanțelor prevăzute inițial.

Exemplu: Pot fi considerate depășiri ale performanței inițiale: livrarea activului mai devreme decât era stabilit, depășirea gradului de avansare a lucrărilor etc.

2.2.3. Costurile aferente contractelor de construcții

a) costurile direct legate de un contract determinat

Aceste cheltuieli pot fi identificate cu ușurință ca fiind legate de realizarea unui contract și sunt imputate direct costului acestuia.

Exemplu: Pe un șantier de construcții se desfășoară activități ce pot angaja costuri directe precum: costul materiilor prime și al materialelor utilizate pe șantier, cheltuielile de personal aferente șantierului, amortizarea mașinilor, utilajelor și echipamentelor, costurile punerii în funcțiune sau demontării instalațiilor și echipamentelor utilizate pentru realizarea contractului, costurile de concepție și asistență tehnică direct legate de contract, costurile estimate ale lucrărilor de finisare și ale lucrărilor efectuate în contul garanției etc.

b) Costurile imputabile activității contractuale și susceptibile să fie repartizate unor contracte determinate

Acestea sunt costuri indirecte și vor fi repartizate rațional pe baza unor procedee convenționale în costul unui contract determinat.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Poate exista situația în care costurile de concepție și de asistență tehnică să vizeze active care fac obiectul unor contracte diferite și care vor trebui repartizate în costul fiecăruia dintre acestea. Același tratament îl pot avea cheltuielile de asigurare, cheltuielile generale de fabricație precum și cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor care se capitalizează ca efect al IAS 23 „Costurile îndatorării".

c) *Costurile de care răspunde beneficiarul conform prevederilor contractului*

Exemplu: În anumite situații, întreprinderea noastră poate angaja unele cheltuieli generale de administrație sau unele cheltuieli de dezvoltare care sunt de fapt suportate de beneficiar. Condițiile de rambursare a acestor cheltuieli sunt specificate în contract.

Este frecventă situația în care antreprenorul poate să angajeze și cheltuieli care nu pot fi atribuite activității contractuale sau care nu pot fi imputate unui contract.

Exemplu: Este vorba despre: costurile de vânzare, cheltuielile de cercetare și de dezvoltare pentru care nu s-a prevăzut rambursarea de către beneficiar, amortizarea instalațiilor și echipamentelor neutilizate, care nu sunt exploatate în cadrul unui contract determinat.

Perioada reținută pentru calculul costului unui contract începe o dată cu semnarea acestuia și se încheie la terminarea lucrărilor. Cheltuielile anterioare ocazionate de un contract, pentru care se poate spera în mod rațional semnarea, intră, de asemenea, în costul acestuia.

2.2.4. Metoda terminării lucrărilor

Această metodă presupune așteptarea sfârșitului contractului pentru a determina rezultatul. Veniturile sunt evaluate la nivelul cheltuielilor suportate și susceptibile să fie recuperate de la beneficiar.

Scanned with OKEN Scanner

Atâta timp cât contractul nu este finalizat, nu va fi contabilizat nici un profit.

Acesta va apărea în situațiile financiare ale exercițiului în care se finalizează lucrările.

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA S.A. s-a angajat prin contract să construiască o clădire. Lucrările trebuie terminate până la data de 10.02.N+2. Principalele etape ale realizării contractului sunt următoarele:

- la 10.02.N s-a semnat contractul;
- la 31.12.N costul lucrărilor în curs de execuție a fost de 500.000 mii lei;
- la 31.12.N+1 costul lucrărilor în curs de execuție este de 1.750.000 mii lei;
- la 10.02.N+2 livrarea și facturarea, preț de facturare 2.950.000 mii lei, costul efectiv de producție este de 2.500.000 mii lei.

Care este tratamentul contabil al veniturilor și costurilor aferente contractului, dacă întreprinderea utilizează metoda terminării lucrărilor?

Contabilitatea exercițiului N:

a) Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor după natura lor:

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	%	500.000
		Clasa 3	
		Clasa 4	
		Clasa 5	

Înregistrarea de mai sus este una generică și semnifică colectarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor. Consumul de stocuri va presupune creditarea conturilor de stocuri (Clasa 3). Cheltuielile salariale și sociale precum și cele ocazionate de lucrările și serviciile primite de la terți presupun creditarea unor conturi de datorii (Clasa 4). Unele plăți ocazionate de realizarea lucrărilor (de exemplu, chiriile plătite) presupun creditarea conturilor de trezorerie (Clasa 5).

b) La 31.12.N se înregistrează lucrările în curs de execuție:

+A		-Ch	
332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	500.000

Incidența înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit și pierdere al exercițiului N este următoarea:

Venituri din producția stocată	500.000
Cheltuieli după natură	500.000
Rezultat	**0**

Contabilitatea exercițiului N+1:

a) Înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exercițiului N+1:

Cheltuielile angajate în cursul exercițiului N+1 = 1.750.000 – 500.000 = 1.250.000 mii lei.

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	% Clasa 3 Clasa 4 Clasa 5	1.250.000

b) La 31.12.N+1, înregistrarea lucrărilor în curs de execuție:

+A		-Ch	
332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	1.250.000

Incidența înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit și pierdere al exercițiului N+1 este următoarea:

Venituri din producția stocată	1.250.000
Cheltuieli după natură	1.250.000
Rezultat	**0**

Contabilitatea exercițiului N+2:

a) Înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exercițiului N+2:

Cheltuielile angajate în cursul exercițiului N+2 = 2.500.000 – 1.750.000 = 750.000 mii lei.

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	% Clasa 3 Clasa 4 Clasa 5	750.000

b) Ajustarea lucrărilor în curs de execuție pentru partea aferentă acestui exercițiu:

+A		-Ch	
332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	750.000

c) Facturarea lucrărilor:

+A		+V;+D	
4111	=	%	3.510.500
Clienți		704	2.950.000
		Venituri din lucrări executate și servicii prestate	
		4427	560.500
		TVA colectată	

d) Descărcarea de gestiune a lucrărilor facturate:

-(-Ch)		-A	
711	=	332	2.500.000
Variația stocurilor		Lucrări și servicii în curs de execuție	

Incidența înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit și pierdere al exercițiului N+2 este următoarea:

Venituri din vânzări	2.950.000
Venituri din producția stocată	-1.750.000 (1)
Cheltuieli după natură	750.000
Rezultat	**450.000**

(1) 750.000 – 2.500.000

2.2.5. Metoda procentului de avansare

Metoda procentului de avansare permite repartizarea veniturilor și a costurilor contractului, în funcție de procentul de avansare al lucrărilor în cursul fiecărui exercițiu.

Acest procent este determinat utilizând metode care măsoară fiabil, după natura lor, lucrările sau serviciile executate și acceptate. Pot fi reținute:

Scanned with OKEN Scanner

- raportul între costurile lucrărilor și serviciilor executate la data bilanțului și totalul previzionat al costurilor de execuție a contractului.
- unitățile fizice sau studiile ce permit evaluarea volumului lucrărilor sau serviciilor executate.

Referința la unitățile fizice sau la studii face uneori calculul procentului de avansare mai pertinent, mai ales în circumstanțele în care întreprinderea este tentată să constate depășiri de cheltuieli importante în raport cu bugetele inițiale.

STUDIU DE CAZ
(continuare)

La informațiile pe care le cunoaștem deja se mai adaugă următoarele:

- la 10.02.N (data semnării contractului) s-a stabilit un preț de vânzare revizuibil de 2.500.000 mii lei și s-a estimat un cost total de producție de 2.000.000 mii lei;
- la 31.12.N+1 prețul de vânzare a fost revizuit la 2.600.000 mii lei iar costul de producție a fost reestimat la 2.200.000 mii lei.

Care este tratamentul contabil al veniturilor și costurilor aferente contractului, dacă întreprinderea utilizează metoda procentului de avansare?

Contabilitatea exercițiului N:

a) Înregistrarea cheltuielilor ocazionate de realizarea lucrărilor după natura lor:

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	%	500.000
		Clasa 3	
		Clasa 4	
		Clasa 5	

Scanned with OKEN Scanner

b) La 31.12.N se calculează rezultatul aferent acestui exercițiu și se înregistrează lucrările în curs de execuție.

Rezultatul total estimat = 2.500.000 – 2.000.000 = 500.000 mii lei.

Gradul de avansare al lucrărilor = (Cheltuielile exercițiului N/Costul total estimat) × 100 = (500.000/2.000.000) × 100 = 25%.

Rezultatul aferent exercițiului N = Rezultatul total estimat × Gradul de avansare = 500.000 × 25% = 125.000 mii lei.

Rezultatul aferent exercițiului curent va fi încorporat în costul lucrărilor. În aceste condiții, costul lucrărilor devine: 500.000 + 125.000 = 625.000 mii lei.

+A		-Ch	
332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	625.000

Incidența înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit și pierdere al exercițiului N+2 este următoarea:

Venituri din producția stocată	625.000
Cheltuieli după natură	500.000
Rezultat	**125.000**

Contabilitatea exercițiului N+1:

a) Înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exercițiului N+1:

Cheltuielile angajate în cursul exercițiului N+1 = 1.750.000 – 500.000 = 1.250.000 mii lei.

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	% Clasa 3 Clasa 4 Clasa 5	1.250.000

b) La 31.12.N+1 se calculează rezultatul aferent acestui exercițiu și se înregistrează lucrările în curs de execuție:

Rezultatul total estimat = 2.600.000 – 2.200.000 = 400.000 mii lei.

Gradul de avansare al lucrărilor = (Costul total al lucrărilor în curs la sfârșitul exercițiului N+1/Costul total estimat) × 100 = (1.750.000/2.200.000) × 100 = 79,5%.

Rezultatul aferent exercițiului N+1 = Rezultatul total estimat × Gradul de avansare – Rezultatul aferent exercițiului N = 400.000 × 79,5% - 125.000 = 318.000 – 125.000 = 193.000 mii lei.

Rezultatul aferent exercițiului curent va fi încorporat în costul lucrărilor. În aceste condiții, costul lucrărilor trebuie ajustat cu 1.250.000 + 193.000 = 1.443.000 mii lei.

+A		-Ch	
332 Lucrări și servicii în curs de execuție	=	711 Variația stocurilor	1.443.000

Incidența înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit și pierdere al exercițiului N+1 este următoarea:

Venituri din producția stocată	1.443.000
Cheltuieli după natură	1.250.000
Rezultat	**193.000**

Contabilitatea exercițiului N+2:

a) Înregistrarea cheltuielilor angajate în cursul exercițiului N+2:

Cheltuielile angajate în cursul exercițiului N+2 = 2.500.000 – 1.750.000 = 750.000 mii lei.

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	% Clasa 3 Clasa 4 Clasa 5	750.000

b) La 31.12.N+2 se calculează rezultatul aferent acestui exercițiu și se înregistrează lucrările în curs de execuție.

Rezultatul efectiv al contractului = 2.950.000 – 2.500.000 = 450.000 mii lei;

Rezultatul aferent exercițiului N+2 = Rezultatul efectiv – Rezultatul aferent exercițiului N – Rezultatul aferent exercițiului N+1 = 450.000 – 125.000 – 193.000 = 132.000 mii lei.

Rezultatul aferent exercițiului curent va ajusta costul lucrărilor: 750.000 + 132.000 = 882.000 mii lei.

+A		-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	=	711 Variația stocurilor	882.000

c) Facturarea lucrărilor:

+A		+V;+D	
4111 Clienți	=	% 704 Venituri din lucrări executate şi servicii prestate	3.272.500 2.950.000
		4427 TVA colectată	560.500

d) Descărcarea de gestiune a lucrărilor facturate:

-(-Ch)		-A	
711 Variația stocurilor	=	332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	2.950.000

Incidența înregistrărilor de mai sus asupra contului de profit și pierdere al exercițiului N+2 este următoarea:

Venituri din vânzări	2.950.000
Venituri din producția stocată	-2.068.000 (1)
Cheltuieli după natură	750.000
Rezultat	**132.000**

(1) 882.000 – 2.950.000

Exercițiul 8

Dacă prețul de facturare ar fi de 2.750.000 mii lei, care ar fi efectul în contul de profit și pierdere al aplicării metodei procentului de avansare? Cum apreciați această situație?

2.2.6. Care sunt condițiile în care se recomandă utilizarea metodei procentului de avansare sau a metodei terminării lucrărilor?

Din studiul de caz de mai sus ați putut observa că diferența esențială între cele două metode constă în momentul în care se recunoaște rezultatul contractului:

	Rezultat N	**Rezultat N+1**	**Rezultat N+2**	**Rezultatul contractului**
Metoda terminării lucrărilor	0	0	450.000	450.000
Metoda procentului de avansare	125.000	193.000	132.000	450.000

Indiferent de metoda utilizată, rezultatul contractului este același (450.000 mii lei). Ceea ce diferă este etalarea acestuia în timp.

Metoda terminării lucrărilor nu reflectă corect realitatea economică deoarece contractul este realizat în cursul a trei exerciții (N, N+1 și N+2) însă rezultatul este recunoscut la sfârșitul contractului (N+2). Se poate observa cu ușurință că exercițiul N+2 a avut cea mai mică contribuție la obținerea acestui rezultat (79,5% din lucrări au fost realizate în exercițiile N și N+1).

Scanned with OKEN Scanner

Amânarea recunoașterii rezultatului până la data terminării contractului pe motiv că acesta nu este realizat este o dovadă de prudență contabilă. Această prudență determină o variație foarte mare a rezultatului de la un an la altul (0 în N+1 și 450.000 mii lei în N+2).

Creșterea semnificativă a rezultatului oferă o imagine optimistă asupra performanței întreprinderii la momentul finalizării contractului dar semnalizează și existența unui risc pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Exercițiul 9

Întreprinderea ALFA utilizează metoda terminării lucrărilor. Ea a înregistrat variații mari ale numărului de contracte terminate în ultimii 5 ani. Care ar putea fi incidența acestor variații?

Metoda procentului de avansare permite o mai bună conectare a cheltuielilor la veniturile contractului. Rezultatul de 450.000 mii lei este recunoscut în fiecare exercițiu financiar proporțional cu ritmul de avansare a lucrărilor. În felul acesta se reduce variația rezultatului de la un exercițiu la altul (cu alte cuvinte, rezultatul este ***netezit***).

IAS 11 menționează că ori de câte ori rezultatul contractului poate fi estimat în mod fiabil, metoda care trebuie utilizată este cea a procentului de avansare.

La data semnării unui contract este adesea dificil să se prevadă rezultatul acestuia. Ca atare, trebuie aplicată metoda terminării lucrărilor. Dacă însă, ulterior, incertitudinile referitoare la contract s-au diminuat foarte mult, astfel încât rezultatul acestuia să poată fi estimat în mod fiabil, trebuie să se utilizeze metoda procentului de avansare.

Pentru aplicarea metodei procentului de avansare este necesar ca întreprinderea să dețină un sistem intern de previzionare și de raportare financiară. Întreprinderea verifică și, dacă este nevoie, revizuiește estimările veniturilor și cheltuielilor contractuale pe măsura derulării contractului.

Scanned with OKEN Scanner

Cunoașteți deja că alegerea uneia din cele două metode și trecerea de la o metodă la alta au impact asupra contului de profit și pierdere.

Întreprinderile sunt tentate să manipuleze informația privind performanța financiară prin utilizarea uneori nejustificată a acestor metode.

Exemplu: Întreprinderea ALFA derulează un contract pe o durată de 3 ani și estimează că rezultatul acestuia este un profit de 200.000 mii lei. Din situațiile financiare previzionale rezultă că întreprinderea va înregistra, în următorii 2 ani după terminarea contractului, pierderi de peste 300.000 mii lei anual.

Întreprinderea ALFA va încerca să „justifice" că anumite contracte nu mai satisfac, datorită schimbărilor de circumstanțe, condițiile necesare utilizării metodei procentului de avansare cu scopul de a evita prezentarea unor rezultate pozitive care ar fi dificil de menținut pe termen lung.

Cel mai adesea, rezultatul este ameliorat sau diminuat artificial, supraevaluând sau subevaluând gradul de avansare a lucrărilor.

Exemplu: Să presupunem că în cursul exercițiului N au demarat lucrările pe un șantier al întreprinderii noastre. Tabloul următor rezumă datele relative la șantier la sfârșitul exercițiului N și compară rezultatul contabil cu rezultatul real al stadiului de avansare al lucrărilor:

Costul estimat al contractului	150 u.m.
Veniturile contractului	200 u.m.
Rezultatul estimat al contractului	50 u.m.
Cost cumulat al lucrărilor executate	70 u.m.
Procentul de avansare contabil	46,6% (a)
Procentul de avansare fizic	20%
Rezultatul contabil al stadiului	23,3 u.m.(b)
Rezultatul real al stadiului	10 u.m.(c)

(a) (70/150) ×100
(b) 50 × 46,6%
(c) 50 × 20%

Scanned with OKEN Scanner

Întreprinderea utilizează pentru estimarea gradului de avansare a lucrărilor raportul între costul lucrărilor executate și costul efectiv al lucrărilor, deși acesta nu reflectă nivelul real al stadiului lucrărilor. Ea mizează pe faptul că documentele tehnice sunt dificil de controlat, iar auditorii nu pot fi prezenți, la data închiderii exercițiului, pe toate șantierele. Astfel, în loc să raporteze rezultatul real (10) ea anunță un rezultat mult mai mare (23,3).

Exercițiul 10

Dacă procentul de avansare fizic este de 60%, care este diferența între rezultatul contabil și rezultatul real al stadiului de avansare a lucrărilor? Cum apreciați această diferență?

2.2.7. Recunoașterea pierderilor din contracte

Un contract de construcție se poate încheia cu o pierdere. Dacă această pierdere poate fi estimată fiabil atunci ea trebuie contabilizată la cheltuieli, indiferent de metoda utilizată (metoda terminării sau metoda procentului de avansare a lucrărilor).

Contractul, care se va solda probabil cu o pierdere, devine un ***contract deficitar.*** În vederea acoperirii pierderii se va constitui un provizion pentru contracte deficitare, conform IAS 37 „Provizioane, datorii și active eventuale".

Exemplu: Având în vedere datele din studiul de caz anterior (metoda procentului de avansare), să presupunem că, la sfârșitul exercițiului N+1, costurile contractului sunt reestimate la 2.800.000 mii lei. Veniturile contractului au fost revizuite la 2.600.000 mii lei.

Înregistrările contabile aferente exercițiului N+1 vor fi:

Scanned with OKEN Scanner

a) Colectarea cheltuielilor după natură:

+Ch		-A; -A; -A	
Clasa 6	=	%	1.250.000
		Clasa 3	
		Clasa 4	
		Clasa 5	

b) La 31.12.N+1 se calculează rezultatul și se înregistrează lucrările în curs de execuție:

- Rezultatul estimat al contractului = 2.600.000 – 2.800.000 = -200.000 mii lei;
- Rezultatul aferent exercițiului N+1 = Rezultatul estimat al contractului – Rezultatul recunoscut în exercițiul N = -200.000 – 125.000 = -325.000 mii lei.

Întrucât contractul este deficitar, rezultatul recunoscut în exercițiul anterior va fi anulat prin diminuarea valorii lucrărilor în curs de execuție iar pierderea din contract va fi constatată ca un provizion pentru riscuri și cheltuieli.

+A		-Ch	
332	=	711	1.125.000
Lucrări și servicii în curs de execuție		Variația stocurilor	

c) Contabilizarea provizionului pentru contractul deficitar la valoarea estimată a pierderii:

+Ch		+D	
6812	=	1518	200.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli		Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	

Mărimea provizionului nu este condiționată de demararea lucrărilor sau de gradul de avansare a acestora.

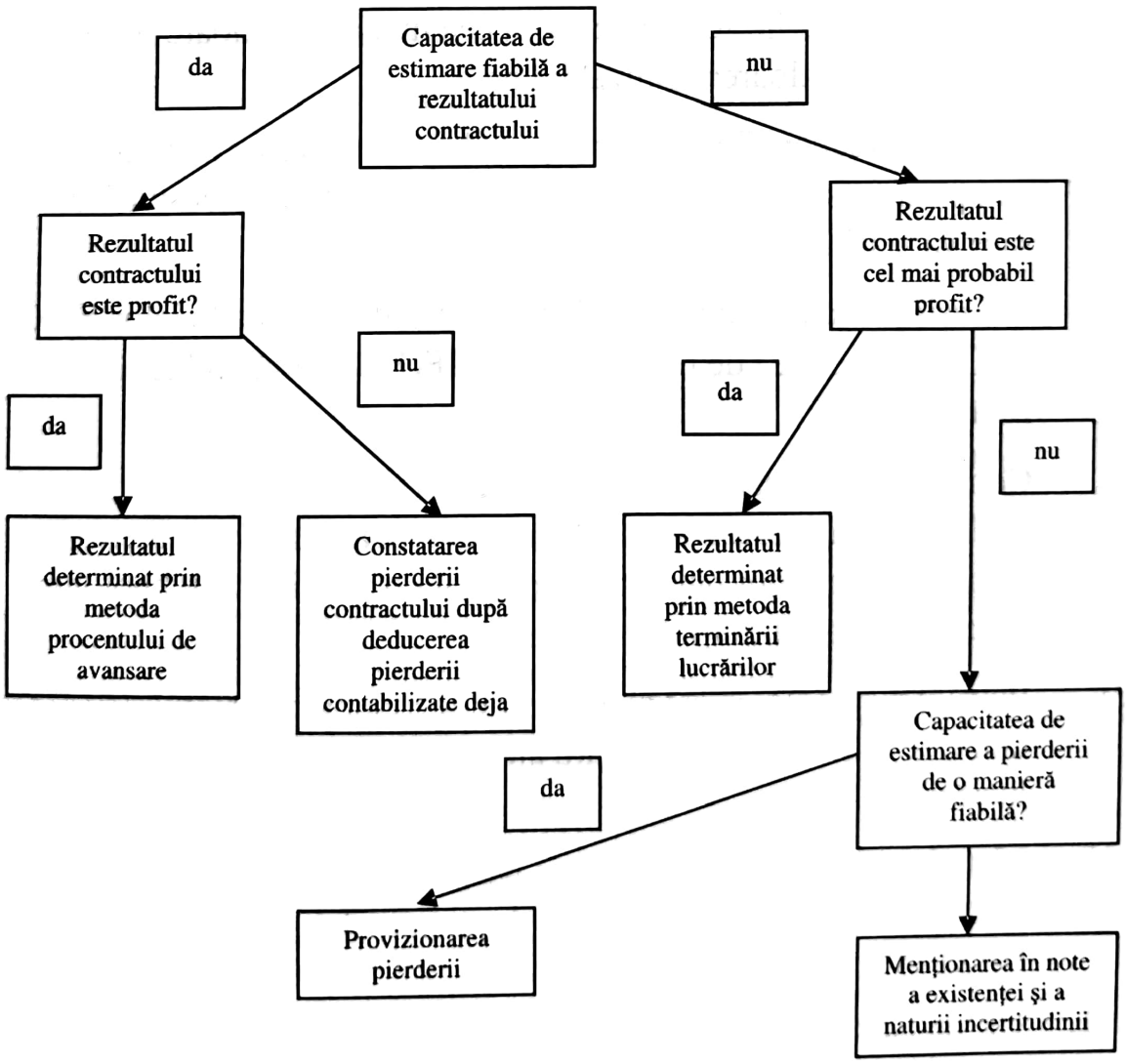
Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 11

Pornind de la exemplul anterior și cunoscând că prețul de facturare al lucrării este de 2.950.000 mii lei, cheltuielile angajate în N+2 de 750.000 mii lei iar costul efectiv de 2.850.000 mii lei, care va fi incidența asupra Contului de profit și pierdere al exercițiului N+2? Cum apreciați această situație?

O sinteză a raționamentelor implicate de acest standard IAS 11 este redată în schema următoare:

Arbore de decizie privind aplicarea IAS 11 „Contracte de construcții"



2.3. Rezumat

1. Stocurile sunt active deținute pentru a fi vândute, utilizate în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.
2. Stocurile sunt evaluate în mod curent la cost de achiziție sau la costul de producție.
3. IAS 2 insistă asupra distincției dintre cheltuielile fixe și cheltuielile variabile. Cheltuielile variabile sunt cele care se modifică în funcție de volumul de activitate. Cheltuielile fixe sunt cele care rămân relativ constante în timp indiferent de cum variază volumul producției.
4. Gradul de utilizare al capacității de producție se determină prin raportarea capacității efective la capacitatea normală de producție.
5. La bilanț stocurile se evaluează la cea mai mică valoare între costul stocurilor și valoarea realizabilă netă.
6. Valoarea realizabilă netă este prețul de vânzare estimat al stocului mai puțin costurile estimate cu finalizarea bunului și costurilor necesare vânzării.
7. La ieșire stocurile pot fi evaluate prin utilizarea metodelor FIFO și CMP (prelucrarea de referință) sau LIFO (cealaltă prelucrare autorizată).
8. Contractul de construcție este orice contract, în mod distinct negociat, referitor la fabricarea unui activ sau a unui ansamblu de active strâns legate între ele din punct de vedere al concepției, al tehnologiei, al funcției sau al utilității lor finale.
9. Potrivit metodei terminării lucrărilor, rezultatul contractului va fi contabilizat în situațiile financiare ale exercițiului în care se finalizează lucrările.
10. Metoda procentului de avansare permite repartizarea veniturilor și a costurilor contractului, în funcție de procentul de avansare al lucrărilor în cursul fiecărui exercițiu.
11. Ori de câte ori rezultatul contractului poate fi estimat în mod fiabil, metoda care trebuie utilizată este cea a procentului de avansare.

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: În situația în care clădirea este utilizată de întreprindere, atunci aceasta va fi o imobilizare corporală. Dacă întreprinderea are ca obiect de activitate achiziția și vânzarea de clădiri, atunci aceasta va fi un stoc.

Exercițiul 2: Costul de achiziție cuprinde următoarele elemente:

- Prețul de achiziție diminuat cu reducerea comercială (60.000.000 lei - 2% x 60.000.000 lei) = 58.800.000 lei;
- Cheltuieli de transport 2.500.000 lei;
- Cheltuieli cu manipularea 800.000 lei;

și este în valoare de 62.100.000 lei.

Cheltuielile cu amortizarea clădirii unde se află sediul firmei și iluminatul secțiilor de producție nu sunt ocazionate direct de aducerea stocului de materii prime în starea și locul în care se află.

Exercițiul 3: Costul de producție este în valoare de 1.266.666.667 lei și cuprinde:

- cheltuieli cu materialele directe 500.000.000 lei;
- cheltuieli cu manopera directă 100.000.000 lei;
- cheltuielile indirecte variabile 500.000.000 lei;
- cheltuielile indirecte fixe sunt incluse în funcție de gradul de utilizare a capacității de producție (200.000.000 lei x 500/600) = 166.666.667 lei.

Cheltuielile cu salariile personalului administrativ, încălzirea și iluminatul magazinului de desfacere și publicitatea nu sunt incluse în costul de producție al produsului finit PF.

Exercițiul 4: Valoarea realizabilă netă a lui PS este 50 buc. x 100.000 lei/ buc. – 500.000 lei – 1.500.000 lei = 3.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Costul de producție al lui P= 147.000.000 lei (Cheltuieli comune 150.000.000 lei – valoarea realizabilă netă a produsului secundar 3.000.000 lei), ceea ce înseamnă un cost unitar de 1.470.000 lei/ buc.

Exercițiul 5: La sfârșitul exercițiului N nu se efectuează nici o înregistrare deoarece valoarea realizabilă netă nu este inferioară costului produsului finit. Stocul apare în bilanț înregistrat la cost (nu există nici un provizion pentru depreciere).
La sfârșitul exercițiului N+1 se constituie un provizion în valoare de 20.000.000 lei și se efectuează înregistrarea:

6814 = 394 20.000.000

Exercițiul 6: Valoarea ieșirii din stoc la 15.05 va fi de 1.000 buc. x 1.000 u.m. + 1.500 buc. x 1.500 u.m. = 3.250.000 u.m.
Valoarea ieșirii din stoc la 29.05 va fi de 500 buc. x 1.500 u.m. + 5.300 x 1.800 u.m. = 10.290.000 u.m.
Valoarea celor două ieșiri este de 13.540.000 u.m.
Valoarea stocului final va fi de 200 buc. x 1.800 u.m. = = 360.000 u.m.

Exercițiul 7: Concesiunea este o imobilizare necorporală. Contractul de leasing financiar vizează închirierea unui bun în schimbul unei plăți sau a unei serii de plăți. Acest bun este o imobilizare corporală pentru locatar și o investiție financiară pentru locator. Contractul de vânzare cumpărare nu presupune producția unui activ ci transferarea proprietății unui activ deja existent. Doar contractul de arhitectură răspunde definiției dată de IAS 11.

Exercițiul 8: Rezultatul efectiv al contractului = 2.750.000 – 2.500.000 = 250.000 mii lei;
Rezultatul aferent exercițiului N+2 = Rezultatul efectiv – Rezultatul aferent exercițiului N – Rezultatul aferent exercițiului N+1 = 250.000 – 125.000 – 193.000 = – 68.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul aferent exercițiului curent va ajusta costul lucrărilor: 750.000 – 68.000 = 682.000 mii lei.

În Contul de profit și pierdere al exercițiului N+2 există următoarele influențe:

Venituri din vânzarea mărfurilor		2.750.000 mii lei
Variația stocurilor	–	2.068.000 mii lei
Cheltuieli după natură	–	750.000 mii lei
Rezultat	–	68.000 mii lei

În exercițiile N și N+1 a fost recunoscut un rezultat de 125.000 + 193.000 = 318.000 mii lei, cu mult mai mult decât rezultatul efectiv al contractului care este de 250.000 mii lei. Aceasta face ca în N+2 să se recunoască pierderea de 68.000 mii lei. O asemenea situație pune sub semnul întrebării credibilitatea estimărilor realizate în exercițiile N și N+1.

Exercițiul 9: În caz de variații mari ale numărului de contracte terminate de la un an la altul, rezultatele diverșilor ani pot cunoaște evoluții ce denotă fluctuații, fapt ce face dificilă comparația în timp. Metoda procentului de avansare evită aceste distorsiuni, prin stabilirea unei legături directe între rezultatul unui exercițiu și lucrările efectuate în cursul perioadei.

Exercițiul 10: Rezultatul real al stadiului este de 50 u.m. x 60% = 30 u.m.

Întreprinderea raportează un rezultat inferior celui real.

Exercițiul 11: Rezultatul efectiv al contractului = 2.950.000 – 2.850.000 = 100.000 mii lei;

Rezultatul aferent exercițiului N+2 = Rezultatul efectiv – Rezultatul aferent exercițiului N – Rezultatul aferent exercițiului N+1 = 100.000 – (125.000 – 325.000) = 100.000 mii lei.

Rezultatul aferent exercițiului curent va ajusta costul lucrărilor: 750.000 + 100.000 = 850.000 mii lei.

În Contul de profit și pierdere al exercițiului N+2 există următoarele influențe:

Scanned with OKEN Scanner

Venituri din vânzarea mărfurilor	+	2.950.000 mii lei
Variația stocurilor	–	2.100.000 mii lei
Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	+	200.000 mii lei
Cheltuieli după natură	–	750.000 mii lei
Rezultat		300.000 mii lei

În acest caz credibilitatea estimărilor este îndoielnică. În cele din urmă, contractul este profitabil (100.000 mii lei). În exercițiul N+1 acesta a fost considerat deficitar, ceea ce a atras imputarea în rezultat a pierderii estimate și constituirea unui provizion. Provizionul este reluat la sfârșitul contractului deoarece nu mai are obiect. Practic, rezultatul exercițiului N+2 este majorat cu rezultatul contractului și cu venitul din provizioane. O asemenea utilizare a metodei procentului de avansare este defectuoasă. Mai potrivită ar fi fost metoda la terminarea lucrărilor.

2.5. Teste grilă de autoevaluare

1. Potrivit O.M.F. 94/2001, nu afectează costul de achiziție al unui stoc:

a) cheltuielile de transport;
b) reducerile comerciale;
c) diferențele de curs valutar legate de achiziția stocurilor;
d) taxele vamale;
e) TVA nerecuperabilă legată de achiziția stocului.

2. La 31.12.N, întreprinderea ALFA are în stoc 200 kg produs P în curs de execuție cu un grad de avansare de 50%. Cheltuielile necesare finalizării și vânzării produsului în curs de execuție au fost estimate la 2.500.000 lei. Produsul finit obținut cu ajutorul lui ALFA se vinde pe piață cu 25.000 lei/buc. Concomitent au fost obținute și 300 kg produs finit. La începutul perioadei nu exista producție în curs de execuție. Cheltuielile necesare obținerii produselor finite și în curs

Scanned with OKEN Scanner

de execuție au fost de 20.000.000 lei. În bilanțul contabil, stocul de producție în curs de execuție este evaluat la:

a) 5.000.000 lei;

b) 2.500.000 lei;

c) 8.000.000 lei;

d) 15.000.000 lei;

e) 20.000.000 lei.

3. Pentru a fabrica 90 buc. din produsul B, în exercițiul N s-au angajat următoarele cheltuieli:

– cheltuieli directe 100.000 u.m.;

– cheltuieli indirecte 40.000 u.m., din care:

– cheltuieli variabile 30.000 u.m.;

– cheltuieli fixe 10.000 u.m.;

– capacitatea normală de producție este de 180 buc.

Care este soluția contabilă corectă privind obținerea produselor finite?

a)

345	=	601	135.000

b)

345	=	711	135.000

c)

345	=	711	125.000

d)

711	=	345	140.000

e)

345	=	711	140.000

4. Valoarea realizabilă netă este:

a) costul de achiziție mai puțin cheltuielile de vânzare estimate;

b) prețul de vânzare;

Scanned with OKEN Scanner

c) diferența între prețul de vânzare și costul de producție la care se adaugă cheltuielile de vânzare;

d) diferența între prețul de vânzare și costul de achiziție;

e) prețul de vânzare estimat mai puțin costurile estimate pentru finalizarea bunului și costurile necesare vânzării.

5. La începutul lunii martie N, societatea comercială ALFA S.A. prezintă următoarea situație privind stocurile de mărfuri:

Stoc inițial de 200 kg. evaluate la 1.000 u.m./kg.

În cursul lunii au loc operațiile:

- 03.03.N: achiziție 270 kg. x 1.500 de u.m./kg.;
- 05.03.N: vânzare de 250 kg.;
- 10.03.N: achiziție de 300 kg. x 1.625 u.m./kg.;
- 25.03.N: vânzare de 500 kg.

La cât evaluați ieșirile (E) și stocul final (Sf) dacă societatea practică procedeul CMP calculat după fiecare intrare în stoc?

a) E = 850.000; Sf = 20.000;

b) E = 1.072.500; Sf = 32.500;

c) E = 1.060.000; Sf = 20.000;

d) E = 1.060.000; Sf = 32.500;

e) E = 1.062.750; Sf = 29.640;

6. În costul de producție nu se includ:

a) cheltuielile cu amortizarea utilajelor din secția de producție;

b) cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe din birourile administrației;

c) cheltuielile cu energia electrică folosită pentru funcționarea utilajelor;

d) cheltuielile cu energia electrică folosită pentru iluminatul secției;

e) costul producției neterminate la începutul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

7. Despre un contract de construcţii se cunosc următoarele informaţii:

- în exerciţiul N (anul începerii contractului) s-au angajat cheltuieli de 10.000.000 lei; costul estimat al contractului este de 100.000.000 lei; preţul de vânzare este stabilit la 250.000.000 lei;
- în exerciţiul N+1 preţul de vânzare este revizuit la 280.000.000 lei iar costul contractului este estimat la 120.000.000 lei; costul lucrărilor efectuate până la sfârşitul exerciţiului N+1 este de 40.000.000 lei.

Ştiind că metoda utilizată este cea a procentului de avansare, lucrările în curs de execuţie aferente exerciţiului N+1 se contabilizează astfel:

a)

+A		-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	=	711 Variaţia stocurilor	55.000.000

b)

+A		-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	=	711 Variaţia stocurilor	65.000.000

c)

-(-Ch)		-A	
711 Variaţia stocurilor	=	332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	65.000.000

d)

-(-Ch)		-A	
711 Variaţia stocurilor	=	332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	85.000.000

e)

+A		-Ch	
332 Lucrări şi servicii în curs de execuţie	=	711 Variaţia stocurilor	67.800.000

Scanned with OKEN Scanner

8. Care din următoarele afirmații este adevărată?

a) materialele trebuie depreciate ori de câte ori costul lor este superior valorii realizabile nete;

b) materialele nu trebuie depreciate atâta timp cât produsele obținute cu ajutorul lor pot fi vândute la un preț mai mare decât costul lor;

c) materialele trebuie depreciate ori de câte ori costul lor este inferior valorii realizabile nete;

d) materialele trebuie menținute în bilanț, întotdeauna la cost;

e) materialele trebuie menținute în bilanț, întotdeauna la valoarea realizabilă netă.

9. Activele care fac obiectul unui contract de construcții trebuie să fie considerate ca făcând obiectul unor contracte separate dacă:

a) au fost negociate împreună și se constituie într-un singur proiect ce degajă o marjă globală;

b) au fost negociate separat dar sunt executate simultan sau succesiv, fără întrerupere;

c) au fost negociate împreună iar costurile și veniturile contractului nu pot fi identificate pe fiecare activ în parte;

d) au fost negociate separat iar costurile și veniturile fiecărui activ pot să fie identificate;

e) au fost negociate separat și doar costurile fiecărui activ pot să fie identificate.

10. Care din procedeele de estimare a costului ieșirilor de stocuri nu este permisă de norma IAS 2?

a) FIFO;

b) CMP calculat după fiecare intrare în stoc;

c) LIFO;

d) identificarea specifică;

e) CMP calculat la sfârșitul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

Venituri (IAS 18)

3.1. Principalele categorii de venituri ce cad sub incidența normei IAS 18

IAS 18 tratează principalele aspecte legate de recunoașterea și evaluarea veniturilor din activitățile ordinare: vânzări, onorarii, dobânzi, dividende, redevențe.

Tranzacțiile și evenimentele ce cad sub incidența normei sunt:

a) vânzări de bunuri;

b) prestări de servicii;

c) utilizarea de către terți a activelor întreprinderii.

a) **Bunurile** se referă la produse fabricate de întreprindere pentru a fi vândute, bunuri achiziționate în vederea revânzării, mărfuri achiziționate de la un comerciant cu amănuntul sau terenurile și alte bunuri imobiliare destinate a fi vândute.

b) **Prestațiile de servicii** generează venituri prin executarea de către întreprindere a unor sarcini stabilite prin contract într-o perioadă predeterminată. Serviciile pot fi prestate pe parcursul unui exercițiu sau pe parcursul mai multor exerciții. Din capitolul 2 cunoașteți tratamentul contabil al veniturilor ce provin din contractele de prestări servicii legate de contractele de construcții.

c) **Utilizarea de către terți a activelor întreprinderii** generează următoarele categorii de venituri:

- *venituri din dobânzi* – obținute de întreprindere ca remunerație a utilizării de către terți a lichidităților și echivalentelor sale de lichidități;
- *venituri din redevențe* – obținute pentru utilizarea activelor pe termen lung ale întreprinderii (brevete, mărci de fabrică, drepturi de autor și programe informatice);
- *venituri din dividende* – obținute pentru deținerea de acțiuni sau a altor instrumente de capitaluri proprii.

Scanned with OKEN Scanner

IAS 18 nu tratează veniturile care rezultă din:

- contractele de locație (care fac obiectul IAS 17);
- dividendele pentru investiții puse în echivalență potrivit IAS 28;
- contractele de asigurare (ce intră în aria IFRS 4);
- modificarea valorii juste a activelor și datoriilor financiare și cesiunea lor (care fac obiectul IAS 39);
- modificări în valoare a altor active curente;
- recunoașterea inițială și modificările în valoarea justă a activelor biologice (care fac obiectul IAS 41);
- câștigurile din derecunoașterea imobilizărilor corporale (potrivit IAS 16 revizuit).

Potrivit cadrului conceptual internațional, veniturile sunt creșteri de avantaje economice intervenite în cursul exercițiului sub formă de intrări sau creșteri de valoare a activelor sau de diminuări de datorii, ce determină creșteri de capitaluri proprii (altele decât cele produse de aporturile proprietarilor).

Veniturile obținute de întreprindere reprezintă mărimea brută (fără a fi deduse costurile aferente) a avantajelor economice obținute în cursul exercițiului din activitățile sale ordinare. Acestea cuprind sumele primite sau de primit de către întreprindere în contul său.

Taxa pe valoarea adăugată colectată de întreprindere în contul statului nu este un venit.

Exercițiul 1

Întreprinderea ALFA vinde mărfuri în consignație în următoarele condiții: prețul de vânzare 100.000.000 lei, din care 10.000.000 lei reprezintă comisionul său. Care este suma venitului obținut de ALFA din această tranzacție?

Scanned with OKEN Scanner

3.1.1. Recunoașterea veniturilor

Principala problemă legată de contabilizarea veniturilor constă în răspunsul la întrebarea: din ce moment pot fi recunoscute veniturile în situațiile financiare?

Criteriile de recunoaștere a veniturilor enunțate de cadrul conceptual internațional sunt reluate de IAS 18. Un venit poate fi recunoscut atunci când este probabil ca întreprinderea să beneficieze de avantajele economice viitoare și măsurarea acestora poate fi efectuată de o manieră fiabilă. IAS 18 detaliază aceste criterii de recunoaștere pentru fiecare categorie de venit ce cade sub incidența normei.

3.1.1.1. Recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor

Pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor, IAS 18 precizează că trebuie respectate criteriile menționate în cadrul conceptual și:

1. ***întreprinderea a transferat la cumpărător principalele riscuri și avantaje inerente proprietății;***
2. ***întreprinderea nu participă la gestiune și nu păstrează controlul bunurilor cedate;***
3. ***costurile angajate sau de angajat privind proprietatea pot fi evaluate fiabil.***

Transferul riscurilor și avantajelor are loc, de obicei, o dată cu transferul dreptului de proprietate sau o dată cu livrarea. Totuși, există situații când transferul este decalat în timp.

Exemplu: Întreprinderea ALFA distribuie produsele întreprinderii BETA. În virtutea contractului, ALFA devine proprietarul produselor pe care le depozitează, ambalează, transportă și facturează terților, câștigă o marjă fixă, dar nu poate modifica prețul de vânzare; are dreptul să returneze produsele societății BETA fără să suporte o penalitate și este responsabilă pentru produse pe perioada depozitării. Societatea

Scanned with OKEN Scanner

BETA suportă riscul produselor greu vandabile și este responsabilă pentru defectele produselor.

În acest caz, ALFA acționează ca agent al societății BETA. BETA nu a transferat principalele riscuri și avantaje inerente proprietății, participă la gestiune și fixează prețul bunurilor.

ALFA recunoaște venit doar pentru comision. Produsele rămân înregistrate în bilanțul societății BETA și sunt derecunoscute doar când societatea ALFA le vinde unei terțe părți.

Exemplu: La 2 ianuarie N, societatea ALFA facturează mărfuri în valoare de 150.000.000 lei clientului GAMA, care solicită ca livrarea să se efectueze pe 27 februarie N. ALFA nu deține mărfuri de natura celor facturate, dar intenționează să le procure în timp util, pentru a le livra pe 27 februarie N. Societatea ALFA nu poate recunoaște venitul din vânzarea mărfurilor pe 2 ianuarie N, deși GAMA este proprietarul mărfurilor începând cu această dată.

Într-o astfel de situație, veniturile pot fi recunoscute în momentul în care clientul devine proprietarul bunurilor, doar dacă:

a) este probabil că se va efectua livrarea;

b) la data recunoașterii venitului, bunurile sunt identificate și gata de livrare;

c) cumpărătorul confirmă instrucțiunile de amânare;

d) se respectă condițiile obișnuite de plată.

Exemplu: Societatea ALFA este producător de electronice și are ca dealer principal societatea BETA. BETA dispune de o linie de credit de la societatea ALFA în limita căreia primește produse pe care le depoziează în spațiile proprii și le vinde terților. Transferul dreptului de proprietate la BETA are loc la livrare. BETA nu este obligată să plătească contravaloarea produselor societății ALFA înainte de încasarea de la terți. După 2 luni de la livrare, BETA poate returna bunurile societății ALFA (dacă nu s-au vândut) sau plătește contravaloarea acestora. Societatea ALFA recunoaște venitul după 2 luni, dacă produsele nu sunt returnate sau la încasarea contravalorii acestora de la terți (dacă are loc înainte de 2 luni).

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea GAMA vinde mărfuri unei bănci și are opțiunea de a le răscumpăra la 12 luni de la vânzare. GAMA nu recunoaște venitul din vânzare până ce opțiunea nu expiră. Mărfurile rămân în bilanțul societății GAMA, iar încasările de la bancă sunt recunoscute ca un împrumut cu gaj. GAMA nu transferă riscurile și avantajele aferente mărfurilor băncii.

Exemplu: În situația în care bunurile vândute sunt expediate, dar prin contract vânzătorul se obligă să efectueze instalarea și verificarea, venitul este recunoscut după ce cumpărătorul acceptă livrarea și se efectuază instalarea și verificarea. Însă, în cazul produselor electrocasnice pentru care instalarea constă în operații simple de conectare la o sursă de energie, venitul poate fi recunoscut din momentul în care clientul acceptă livrarea.

Vânzătorul păstrează riscurile și avantajele atașate bunurilor vândute în cazul în care vânzarea lor este condiționată de revânzarea de către cumpărător.

Pentru o vânzare în consignație, prin care cumpărătorul se angajează să revândă bunurile în numele vânzătorului, veniturile sunt recunoscute de vânzător după ce cumpărătorul a vândut bunurile unei terțe părți. Similar se tratează și vânzările realizate de intermediari, distribuitori, comercianți care acționează ca agenți ai vânzătorului.

Exemplu: Societatea ALFA vinde mărfuri în consignație în următoarele condiții: preț de vânzare 95.000.000 lei, din care comisionul perceput de ALFA 25.000.000 lei.

ALFA înregistrează vânzarea mărfurilor după cum urmează:

+A		+V,+D	
411	=	%	95.000.0000
Clienți		704	25.000.000
		Venituri din servicii prestate	
		462	70.000.000
		Creditori diverși	

Dacă prin contract cumpărătorul are dreptul să anuleze cumpărarea și probabilitatea de returnare nu poate fi estimată fiabil, venitul din vânzare nu este recunoscut.

Exemplu: Societatea GAMA realizează vânzări de produse cosmetice prin corespondență, oferind clienților posibilitatea de a returna produsele dacă nu sunt satisfăcuți. Cifra de afaceri anuală a societății este de 100.000.000 lei. Pe baza experienței anterioare, firma estimează că 4 % din produse sunt returnate și rambursate. Marja brută medie practicată de GAMA este de 12% din prețul de vânzare.

Societatea GAMA recunoaște venitul din vânzare și constituie un provizion pentru garanții acordate clienților, efectuând înregistrarea:

+ Ch		+D	
6812 Cheltuieli din exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților	48.000.0000

unde 48.000.000 = 4 % x 100.000.000 x 12 %.

În această situație, venitul este recunoscut în întregime deoarece GAMA poate estima valoarea returnărilor de mărfuri.

Vânzătorul păstrează, cel puțin parțial, riscurile și avantajele dacă:

- are obligația de a răscumpăra proprietatea sau poate fi obligat de cumpărător să răscumpere proprietatea sau să-i ofere acestuia dreptul de a răscumpăra proprietatea;
- garantează restituirea investiției către cumpărător sau un beneficiu pe o perioada nelimitată.

Pentru a determina dacă vânzătorul a renunțat la implicarea managerială este necesară, de asemenea, o analiză atentă a tuturor circumstanțelor

Scanned with OKEN Scanner

în care se realizează tranzacția respectivă. De exemplu, în cazul vânzărilor imobiliare, dacă vânzătorul este solicitat să continue exploatarea pe propriul risc pe o perioadă lungă, limitată sau până când se obține un nivel de operabilitate al investiției vândute, el nu poate recunoaște venitul pe această perioadă.

3.1.1.2. Recunoașterea veniturilor din prestarea de servicii

Veniturile din contractele de prestări servicii sunt recunoscute pe măsura executării contractului dacă sunt respectate condițiile de recunoaștere a veniturilor, poate fi determinat de o manieră fiabilă stadiul de execuție a contractului iar costurile efectuate pe parcursul contractului și costurile de finalizare a contractului pot fi evaluate rezonabil.

Pentru recunoașterea veniturilor din contractele de construcții se aplică prevederile normei IAS 11, prezentată de noi în capitolul 2.

Exemplu: Societatea ALFA deține un ziar săptămânal în care publică anunțuri și reclame. În virtutea unui contract încheiat cu societatea BETA, ALFA solicită un comision pentru publicarea unei reclame în ziar de 5.000.000 lei pentru cinci apariții. Prin urmare, societatea ALFA recunoaște venit de 1.000.000 lei de fiecare dată când reclama este publicată.

Dacă serviciile sunt executate prin intermediul unui număr nedeterminat de prestații de-a lungul unei perioade de timp, ele sunt recunoscute pe baza unei metode liniare.

3.1.2. Identificarea tranzacțiilor

Criteriile de recunoaștere prevăzute de IAS 18 se aplică separat pentru fiecare tranzacție. În anumite condiții se impune separarea componentelor identificabile ale unei singure tranzacții.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 2

Societatea ALFA vinde un program de contabilitate la un preț de vânzare de 200.000.000 lei. Prețul stabilit include o sumă de 20.000.000 lei aferentă serviciilor de personalizare a programului la nevoile întreprinderii și de actualizare a acestuia la noile prevederi legislative. Când recunoaște societatea ALFA veniturile din serviciile prestate?

Criteriile de recunoaștere se aplică și pentru două sau mai multe tranzacții luate împreună, care sunt legate, astfel încât efectul acestora nu poate fi înțeles decât dacă sunt luate împreună.

Exemplu: O întreprindere vinde bunuri și în același timp este parte într-un contract separat de a răscumpăra bunurile, la o dată ulterioară. În această situație, cele două tranzacții sunt tratate împreună, considerându-se că întreprinderea nu poate recunoaște venitul din vânzare deoarece nu a pierdut controlul asupra bunurilor.

3.1.3. Evaluarea veniturilor

Principiul propus de normă este că veniturile trebuie să fie evaluate la valoarea justă a elementelor primite sau de primit în contrapartidă. Aceasta este suma stabilită prin acord între vânzător și cumpărător, sumă ce poate fi diminuată eventual cu reducerile de preț.

În majoritatea cazurilor, contrapartida este reprezentată de lichidități și echivalente de lichidități. De obicei, în tranzacțiile generatoare de venit, lichiditățile nu se încasează imediat, ci după momentul vânzării, în funcție de termenele comerciale practicate de întreprinderi.

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Vânzările pe credit

Dacă i se oferă clientului termene de plată mai mari decât termenele comerciale obișnuite fără plată de dobândă, încasările viitoare de lichidități valorează mai puțin la momentul vânzării și trebuie evaluate corespunzător.

Astfel, se consideră că o parte din prețul de vânzare reprezintă remunerarea creditului acordat. Această mărime, care reprezintă veniturile din dobânzi, se determină ca diferență între suma încasată și prețul ce s-ar fi utilizat dacă plata s-ar fi făcut pe loc (dacă acesta este cunoscut) sau între suma încasată și suma obținută prin actualizarea încasărilor viitoare cu rata dobânzii pe care ar procura-o un activ financiar de risc echivalent cu al cumpărătorului (adică rata dobânzii la care întreprinderea client ar fi obținut un credit echivalent).

STUDIU DE CAZ

La 1 ianuarie N, o întreprindere a vândut unui client mărfuri pentru care încasează 200.000.000 lei. Condițiile de decontare stabilite în contract sunt următoarele:

- 50 % la semnarea contractului;
- 30 % peste un an;
- 20 % peste doi ani.

Se estimează că întreprinderea client ar fi putut obține un credit echivalent, pe piața financiară, la o rată de 10%.

Sumele nominale ce vor fi încasate de întreprindere sunt de:

- 100.000.000 lei la semnarea contractului;
- 60.000.000 lei peste un an;
- 40.000.000 lei peste doi ani.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a determina valoarea acestor încasări la momentul semnării contractului se procedează la actualizarea lor cu rata de 10%.

Valoarea actualizată a încasărilor viitoare este de:

$100.000.000 + 60.000.000/(1+10\%) + 40.000.000/(1+10\%)^2 =$ 187.603.306 lei. Se consideră că prețul de vânzare conține dobânzi în valoare de 200.000.000 – 187.603.306 = 12.396.694 lei.

Tratamentul contabil conform normei IAS 18 va fi următorul:

La 1 ianuarie N:

– vânzarea pe credit:

+A		+V,-A	
411 Clienți	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 47X Venit necâștigat[5]	200.000.000 187.603.306 12.396.694

– încasarea imediată:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	100.000.000

Pentru repartizarea dobânzilor între cei doi ani, considerăm că întreprinderea creditează clientul cu prețul bunului în momentul încheierii contractului, mai puțin avansul primit, adică 187.603.306 – 100.000.000 = 87.603.306 lei.

Pentru a determina dobânda pentru primul an, aplicăm rata dobânzii la suma determinată anterior 10% x 87.603.306 = 8.760.331 lei.

În al doilea an, dobânda se determină prin multiplicarea ratei dobânzii cu „debitul" clientului după primul an (87.603.306 lei, la care se adaugă

[5] Deoarece, potrivit IAS 39, creanța clienți este evaluată la curs amortizat, soldul contului 47X va ajusta creanța în bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

dobânda pentru primul an 8.760.331 lei și se deduce suma plătită de client 60.000.000 lei), obținându-se o sumă pentru exercițiul N+1 de 3.636.363 lei.

La 31 decembrie N:

– înregistrarea dobânzii aferente exercițiului N:

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	8.760.331

La 1 ianuarie N+1:

– încasarea primei rate:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	60.000.000

La 31 decembrie N+1:

– înregistrarea dobânzii aferente exercițiului N+1:

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	3.636.363

La 1 ianuarie N+2:

– încasarea ultimei rate:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	40.000.000

Scanned with OKEN Scanner

În cazul vânzării cu plata în rate, când se cunoaște prețul pieței de la data tranzacției și rata dobânzii utilizată de vânzător, venitul este recunoscut la nivelul prețului la care se efectuează tranzacția, iar dobânzile sunt recunoscute pe durata creditului client.

STUDIU DE CAZ

La 1 ianuarie N, societatea ALFA vinde societății BETA mobilier în următoarele condiții: prețul de vânzare 400.000.000 lei. Încasarea contravalorii mobilierului se face după cum urmează:

- avans de 50%;
- 25% prima rată;
- 25 % a doua rată.

Rata dobânzii aplicată de ALFA este de 10%. Costul mărfurilor vândute este de 200.000.000 lei.

În această situație, ALFA înregistrează venitul din vânzarea mărfurilor la prețul mobilierului la data vânzării (400.000.000 lei).

Dobânda se calculează după următorul raționament:

- în primul an, rata dobânzii se aplică la suma cu care a fost creditat clientul și este de 10% x (400.000.000 – 200.000.000) = 20.000.000 lei;
- în al doilea an, dobânda se calculează după metoda dobânzii compuse adică se aplică rata dobânzii la valoarea creditului inițial la care se adaugă dobânda pentru primul an și se deduce suma plătită de client în primul an. (200.000.000 + 20.000.000 – 100.000.000) x 10% = 12.000.000 lei.

Practic, BETA plătește 200.000.000 lei la data tranzacției, 120.000.000 lei după un an și 112.000.000 lei după 2 ani.

Înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

La 1 ianuarie N:

– vânzarea mobilierului cu plata în rate:

Scanned with OKEN Scanner

+A		+V, -A	
411	=	%	432.000.000
Clienți		707	400.000.000
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		47X	32.000.000
		Venit necâștigat	

– descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute:

+Ch		-A	
607	=	371	200.000.000
Cheltuieli cu mărfurile		Mărfuri	

La 31 decembrie N:

– dobânda aferentă primului an:

-(-A)		+V	
47X	=	766	20.000.000
Venit necâștigat		Venituri din dobânzi	

La 1 ianuarie N+1:

– încasarea primei rate:

+A		-A	
5121	=	411	120.000.000
Conturi la bănci în lei		Clienți	

La 31 decembrie N+1:

- dobânda pentru al doilea an:

-(-A)		+V	
47X	=	766	12.000.000
Venit necâștigat		Venituri din dobânzi	

Scanned with OKEN Scanner

1 ianuarie N+2

– încasarea ultimei rate:

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	112.000.000

Scontul de decontare oferit pentru plata imediată poate fi considerat venitul operației de finanțare.

Exemplu: Se consideră o vânzare în valoare de 300.000.000 lei, achitabilă după 60 de zile sau imediat, cu un scont de decontare de 2%.

În situația în care clientul plătește imediat, vânzarea obișnuită (fără a se beneficia de scont) se contabilizează după cum urmează:

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	294.000.000

și, după 60 de zile:

+A		+V	
411 Clienți	=	766 Venituri din dobânzi	6.000.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	300.000.000

Dacă întreprinderea plătește imediat, vânzarea se contabilizează astfel:

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	294.000.000

și

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	294.000.000

Notă

Planul contabil din cadrul OMF 94/2001 menține contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", sugerând că se păstrează tratamentul contabil de a considera scontul acordat o cheltuială.

În aceste condiții, pentru exemplul prezentat mai sus, întreprinderea care acordă scontul înregistrează:

+A,+Ch		+V	
%	=	707	300.000.000
411 Clienți		Venituri din vânzarea mărfurilor	294.000.000
667 Cheltuieli privind sconturile acordate			6.000.000

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA vinde societății BETA un stoc de marfă în următoarele condiții: prețul de vânzare 150.000.000 lei achitabili după 60 de zile sau imediat, cu aplicarea unui scont de 2% dacă plata se face pe loc.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările efectuate de ALFA sunt următoarele:

– dacă încasarea se face pe loc:

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	147.000.000

și

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	147.000.000

– dacă încasarea are loc după 60 de zile:

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	147.000.000

și

+A		+V	
411 Clienți	=	766 Venituri din dobânzi	3.000.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	150.000.000

Scanned with OKEN Scanner

În contabilitatea societății BETA se înregistrează:

– dacă plata se efectuează pe loc:

+A		+D	
371 Mărfuri	=	401 Furnizori	147.000.000

și

-D		-A	
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	147.000.000

– dacă plata se face după 60 de zile:

+A		+D	
371 Mărfuri	=	401 Furnizori	147.000.000

+Ch		+D	
666 Cheltuileli cu dobânzi	=	401 Furnizori	3.000.000

-D		-A	
401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	150.000.000

În cazul în care contraprestația primită constă în alte bunuri și servicii, pentru evaluarea veniturilor operează următoarele reguli:

- ***dacă bunurile și serviciile sunt similare nu se contabilizează nici un venit;***
- ***dacă bunurile și serviciile schimbate sunt diferite, venitul se evaluează la valoarea justă a bunurilor și serviciilor primite***

Scanned with OKEN Scanner

corectată cu lichiditățile și echivalentele de lichidități transferate;

- ***dacă valoarea bunurilor și serviciilor primite nu poate fi determinată fiabil, venitul se contabilizează la valoarea bunurilor și serviciilor cedate, corectată cu lichiditățile și echivalentele de lichidități transferate.***

Exemplu: Societatea ALFA intră într-o tranzacție barter cu societatea BETA pentru a furniza servicii de publicitate în schimbul primirii unor servicii de aceeași natură de la clientul său. Dacă serviciile sunt similare, ALFA nu recunoaște un venit în urma schimbului. Dacă serviciile care fac obiectul schimbului sunt diferite, ALFA nu poate recunoaște un venit la valoarea justă a serviciilor primite, deoarece acestea nu pot fi evaluate credibil. Atunci venitul este evaluat la valoarea justă a serviciilor prestate. Aceasta se determină prin comparație cu serviciile prestate de ALFA în altă tranzacție (dar nu de schimb), importantă ca frecvență și valoare în totalul tranzacțiilor realizate de ALFA, încheiată cu alt partener decât BETA și care presupune o contraprestație sub formă de lichidități sau alte active a căror valoare justă poate fi determinată credibil[6].

3.3. Veniturile din dobânzi și dividende

Aceste venituri sunt recunoscute dacă îndeplinesc criteriile de recunoaștere în funcție de următoarele baze:

Veniturile din dobânzi sunt recunoscute în funcție de timpul scurs.

Atunci când dobânzile primite sunt aferente unei perioade anterioare achiziției investiției purtătoare de dobânzi (de exemplu, obligațiuni), doar dobânda ulterioară achiziției este recunoscută ca venit.

[6] SIC 31 „Tranzacții barter care implică servicii de publicitate".

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: La data de 1 aprilie N, societatea a achiziționat 1.000 obligațiuni la un preț unitar de 500.000 lei/obligațiune. La 1 august N, societatea încasează dobânda pentru obligațiuni aferentă perioadei 1 august N-1 – 30 iulie N în valoare de 10.000 lei/obligațiune.

Pentru aplicarea prevederilor normei, dobânda aferentă obligațiunilor în valoare de 1.000 x 10.000 lei/obligațiune = 10.000.000 lei va fi descompusă după cum urmează:

a) Dobânda aferentă perioadei 1 august N-1 – 1 aprilie N (perioadă în care titlurile nu erau deținute) 10.000.000 x 8/12 = 6.666.667 lei;

b) Dobânda aferentă perioadei în care întreprinderea a deținut titlurile 10.000.000 x 4/12 = 3.333.333 lei.

Înregistrările contabile aferente exercițiului N sunt următoarele:

La 1 aprilie N:

- achiziția obligațiunilor:

+A		-A	
506 Obligaţiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	500.000.000

La 1 august N:

– încasarea dobânzii:

+A		-A,+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	% 506 Obligaţiuni	10.000.000 6.666.667
		766 Venituri din dobânzi	3.333.333

Venitul din redevențe primit pentru utilizarea activelor societății, cum ar fi mărcile, brevetele, programele informatice, drepturile de autor, sunt recunoscute conform dispozițiilor acordului aplicabil.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Dacă printr-un contract de licență este cedat dreptul de utilizare asupra unei tehnologii pentru o perioadă specificată, venitul este recunoscut după metoda liniară pe durata contractului.

Exemplu: Printr-un contract de licență se cedează dreptul de utilizare asupra unui program informatic fără a se impune franchizorului nici o constrângere. Această tranzacție este, în fond, o vânzare și venitul este recunoscut la data încheierii contractului.

Venitul din dividende este recunoscut când este stabilit dreptul acționarului la dividende. Atunci când dividendele sunt declarate din rezultatul net al perioadei anterioare achiziției, acestea sunt deduse din costul de achiziție al acțiunilor.

Exemplu: La 1 octombrie N sunt achiziționate 1.000 acțiuni BETA la un preț de vânzare de 200.000 lei/acțiune. Pe 28 octombrie N s-au primit dividende pentru acțiunile BETA din rezultatul exercițiului N-1, în valoare de 60.000.000 lei.

Înregistrările contabile aferente exercițiului N sunt următoarele:

La 1 octombrie N:

– achiziția acțiunilor BETA:

+A		-A	
503 Acțiuni	=	5121 Conturi la bănci în lei	200.000.000

La 28 octombrie N:

– încasarea dividendelor din rezultatul exercițiului N-1(reprezintă o recuperare a costului de achiziție):

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	503 Acțiuni	60.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 3

La 1 iulie N, societatea ALFA achiziționează 5.000 acțiuni GAMA la prețul de achiziție de 100.000 lei/acțiune. Pe 30 septembrie N+1, ALFA primește dividende pentru acțiunile GAMA în numele exercițiului N în valoare de 10.000 lei/acțiune. Care sunt înregistrările efectuate de ALFA cu privire la acest plasament în exercițiile N și N+1?

În cazul în care randamentul efectiv al unei investiții purtătoare de dobândă este diferit de rata declarată, venitul din dobânzi este recunoscut folosind randamentul efectiv.

Obligațiunile pot fi emise la o valoare mai mică decât valoarea rambursată, adică suma încasată de emitent în momentul emisiunii de obligațiuni este inferioară sumei ce va trebui rambursată de acesta. Diferența dintre cele două valori este reprezentată de prima de rambursare.

Această primă de rambursare este în fapt o modalitate de remunerare a investiției pe lângă dobânda aferentă împrumutului. Prin urmare, randamentul efectiv al activului purtător de dobîndă este diferit de rata declarată.

STUDIU DE CAZ [7]

La 1 ianuarie N, o întreprindere achiziționează dintr-o emisiune 1.000 obligațiuni ale căror caracteristici sunt după cum urmează:

Valoarea nominală 100.000 lei;

Prețul de emisiune 99.271,360 lei;

Prețul de rambursare 105.000 lei;

Rata dobânzii 10%;

Durata 5 ani.

Rambursarea totală are loc la 1 ianuarie N+5. Dobânzile se încasează în fiecare an pe 1 ianuarie.

[7] Studiu de caz inspirat din „Feleagă N. – Sisteme contabile comparate", vol. 2, Editura Economică, București, 2000.

Scanned with OKEN Scanner

Randamentul efectiv al plasamentului este reprezentat de rata la care trebuie actualizate fluxurile viitoare (încasările viitoare) pentru a egala valoarea împrumutului la emisiune.

$$99.271.360 = 10.000.000/(1 + r) + 10.000.000/(1 + r)^2 + 10.000.000/(1 + r)^3 + 10.000.000/(1 + r)^4 + 115.000.0000//(1 + r)^5$$

Se obține un randament al plasamentului de 11%.

În tabelul de mai jos sunt prezentate dobânzile și prima de rambursare ce trebuie contabilizate:

Anul	**(1) Fluxul**	**(2) Venituri 11% x (1)**	**(3) Dobânzile**	**Prima de rambursare (2)-(3)**
N	99.271.360	10.919.850	10.000.000	919.850
N+1	100.191.210	11.021.033	10.000.000	1.021.033
N+2	101.212.243	11.133.347	10.000.000	1.133.347
N+3	102.345.590	11.258.015	10.000.000	1.258.015
N+4	103.603.605	11.396.395	10.000.000	1.396.395
Total			50.000.000	5.728.640

Înregistrările efectuate de întreprindere se prezintă de maniera următoare:

La 1 ianuarie N:

– achiziția obligațiunilor:

+A		-A	
2673 Împrmuturi acordate pe termen lung	=	5121 Conturi la bănci în lei	99.271.360

La 31 decembrie N:

– încasarea dobânzii anuale:

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea venitului din prima de rambursare:

+A		+V	
2678 Alte creanțe imobilizate/venituri de primit	=	768 Alte venituri financiare/venituri din prime de rambursare a obligațiunilor	919.850

La 31 decembrie N+1:

– încasarea dobânzii:

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

– înregistrarea venitului din prima de rambursare:

+A		+V	
2678 Alte creanțe imobilizate/ venituri de primit	=	768 Alte venituri financiare/ venituri din prime de rambursare a obligațiunilor	1.021.033

La 31 decembrie N+4:

– încasarea dobânzii:

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	766 Venituri din dobânzi	10.000.000

– înregistrarea venitului din prima de rambursare:

Scanned with OKEN Scanner

+A		+V	
2678 Alte creanțe imobilizate/ venituri de primit	=	768 Alte venituri financiare/ venituri din prime de rambursare a obligațiunilor	1.396.395

– încasarea împrumutului obligatar la prețul de rambursare:

+A		-A,-A	
2678 Alte creanțe imobilizate/venituri de primit	=	% 2678 Alte creanțe imobilizate/ venituri de primit 2673 Împrumuturi acordate pe termen lung	105.000.000 5.728.640 99.271.360

Scanned with OKEN Scanner

3.4. Recunoașterea veniturilor și dezideratul convergenței contabile internaționale. Proiecte în curs

În iunie 2002, IASB și FASB au demarat un proiect referitor la recunoașterea veniturilor al cărui principal obiectiv constă în dezvoltarea unui set de principii pentru recunoașterea veniturilor care să elimine incoerențele în textele normative existente și cele întâlnite în practică[8]. Dificultățile de contabilizare a veniturilor se referă, în principal, la cunoașterea tuturor circumstanțelor legate de o anume tranzacție în vederea înțelegerii termenilor relevanți, la determinarea momentului recunoașterii și a valorii atribuite venitului.

Problemele de recunoaștere a veniturilor sunt ridicate mai ales de aranjamentele contractuale ce conțin multiple elemente (de exemplu, contractele de vânzare a telefoanelor mobile la un preț care acoperă valoarea telefonului dar și a unor convorbiri viitoare).

Partizanii revizuirii atrag atenția asupra faptului că IAS 18 se concentrează asupra evenimentelor generatoare de venituri, cum ar fi transferul riscurilor și avantajelor asociate proprietății, fără a urmări modificarea activelor și datoriilor ce dau naștere la venituri, ceea ce conduce la recunoașterea unor venituri sau cheltuieli înregistrate în avans ce nu îndeplinesc definiția datoriei sau activului.

IAS 18 a fost adoptat în 1982 și a fost revizuit ultima oară în 1993. El se bazează pe conceptul de conectare a cheltuielilor la venituri, neglijând primatul conceptual al activelor și datoriilor.

Prin urmare, consiliul IASB analizează în prezent un nou model conceptual ce înlocuiește abordarea „riscuri și avantaje" cu o abordare „active datorii", potrivit căreia venitul este determinat pe baza modificărilor în active și datorii.

Exemplu: Societatea X comercializează televizoare. Ea achiziționează un televizor cu 5.000.000 u.m. pe care îl vinde cu 14.000.000 u.m. (12.000.000.u.m + 2.000.000 u.m. pentru a adăuga 2 ani de garanție la 2 ani asigurați de producător). Pe baza experienței anterioare, 10% din televizoarele vândute au necesitat reparații în anul 3 și 4 de

[8] Revenue recognition www.iasb.org.

Scanned with OKEN Scanner

garanție, iar costurile medii de reparație pentru un televizor se ridică la 1.000.000 u.m. La 1 noiembrie N, X vinde 100 de televizoare și încasează prețul de vânzare în întregime.

Societatea X poate angaja un terț să asigure reparațiile pe perioada de garanție pentru 500.000 u.m. pe aparat.

Cazul 1: Societatea X angajează o terță parte să efectueze reparațiile

Potrivit IAS 18, X recunoaște un venit de 14.000.000 x 100 (dacă terțul este considerat a fi agent al lui X) și o cheltuială pentru datoria de 50.000.000 u.m. către terțul care asigură reparațiile pe perioada de garanție.

Cazul 2: Societatea X efectuează reparațiile pe perioada de garanție

În acest caz, potrivit IAS 18, societatea X recunoaște un venit de 1.200.000.000 u.m. și un venit înregistrat în avans de 200.000.000 u.m. pentru suma încasată pentru serviciile pe perioada de garanție extinsă.

Potrivit abordării active-datorii, nu contează cine va efectua reparațiile pe perioada de garanție, vânzătorul evaluează activele obținute și datoriile angajate la valoarea justă. În exemplul de mai sus, societatea X va recunoaște disponibilitățile obținute de 1.400.000.000 u.m. și o datorie de 50.000.000 u.m. (prețul pe care ar trebui să îl plătească unei terțe părți pentru serviciile de reparații), iar pentru diferență recunoaște un venit 1.350.000.000 (atât în cazul 1 cât și în cazul 2). Comerciantul nu trebuie să decidă la 1 noiembrie N dacă externalizează sau nu serviciile de reparații, mai ales că acestea trebuie efectuate după cei 2 ani de garanție asigurați de către producător. De aici, intuim că dorința normalizatorului este de a limita contabilitatea de intenție în recunoașterea veniturilor.

După cum putem observa din exemplul de mai sus, o dificultate în implementarea abordării active-datorii rezidă în determinarea valorii juste (dacă în exemplul de mai sus se cunoaște prețul ce ar fi plătit unei terțe părți, acest lucru nu se întâmplă întotdeauna în practică).

Scanned with OKEN Scanner

3.5. Rezumat

1. Tranzacțiile și evenimentele ce cad sub incidența normei sunt:
   a. vânzări de bunuri;
   b. prestări de servicii;
   c. utilizarea de terți a activelor întreprinderii.

2. Veniturile din activitățile ordinare obținute de întreprindere reprezintă mărimea **brută** (fără a fi deduse costurile aferente) a avantajelor economice obținute în cursul exercițiului din activitățile sale ordinare. Acestea cuprind sumele primite sau de primit de către întreprindere **în contul său**.

3. Pentru recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor, IAS 18 detaliază criteriile prezentate în cadrul conceptual. Un venit din vânzarea bunurilor este recunoscut atunci când:
   a. întreprinderea a transferat la cumpărător principalele riscuri și avantaje inerente proprietății;
   b. întreprinderea nu participă la gestiune și nu păstrează controlul bunurilor cedate;
   c. costurile angajate sau de angajat privind proprietatea pot fi evaluate fiabil.

4. Veniturile din contractele de prestări servicii sunt recunoscute pe măsura executării contractului: dacă sunt respectate condițiile de recunoaștere a veniturilor, poate fi determinat de o manieră fiabilă stadiul de execuție a contractului, iar costurile efectuate pe parcursul contractului și costurile de finalizare a contractului pot fi evaluate rezonabil.

5. Criteriile de recunoaștere prevăzute de IAS 18 se aplică separat pentru fiecare tranzacție. În anumite condiții se impune recunoașterea componentelor identificabile ale unei singure tranzacții sau considerarea a două sau mai multe tranzacții care sunt legate astfel încât efectul acestora nu poate fi înțeles decât dacă sunt luate împreună.

Scanned with OKEN Scanner

6. Principiul propus de normă este că veniturile trebuie să fie evaluate la valoarea justă a elementelor primite sau de primit în contrapartidă.

7. Dacă i se oferă clientului termene de plată mai mari decât termenele comerciale obișnuite fără plată de dobândă încasările viitoare de lichidități valorează mai puțin la momentul vânzării și trebuie evaluate corespunzător.

8. După aceeași logică, scontul de decontare oferit pentru plata imediată poate fi considerat venitul operației de finanțare.

9. Veniturile din dobânzi sunt recunoscute în funcție de timpul scurs. Atunci când dobânzile primite sunt aferente unei perioade anterioare achiziției investiției purtătoare de dobânzi (de exemplu, o investiție în obligațiuni), doar dobânda ulterioară achiziției este recunoscută ca venit.

10. Venitul din dividende este recunoscut când este stabilit dreptul acționarului la dividende. Atunci când dividendele sunt declarate din rezultatul net al perioadei anterioare achiziției, acestea sunt deduse din costul de achiziție al acțiunilor.

Scanned with OKEN Scanner

3.6. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: ALFA recunoaște ca venit doar comisionul său în valoare de 10.000.000 lei deoarece diferența dintre prețul de vânzare de 100.000.000 lei și comisionul reținut de ALFA reprezintă suma colectată în numele proprietarului bunului, care nu poate fi recunoscută ca venit.

Exercițiul 2: ALFA recunoaște în momentul vânzării un venit de 180.000.000 lei și un venit înregistrat în avans de 20.000.000 lei, reprezentat de servicii de asistență tehnică, care este recunoscut ca venit în prioada în care sunt prestate efectiv aceste servicii.

Exercițiul 3: Dividendele primite la 30 septembrie exercițiul N vor fi descompuse astfel:

- dividende aferente perioadei când ALFA nu deținea acțiunile GAMA:
  - 1 ianuarie N – 30 iunie N: 5.000 acțiuni x 10.000 lei/acțiune x 6/12 = 25.000.000;
- dividende aferente perioadei în care ALFA deține titlurile:
  - 1 iulie N – 31 decembrie N: 5.000 acțiuni x 10.000 lei/acțiune x 6/12 = 25.000.000.

Înregistrările contabile efectuate:

- În exercițiul N:

  La 1 iulie – achiziția acțiunilor

  261 = 5121 500.000.000

- În exercițiul N+1:

  La 30 septembrie – încasarea dividendelor

  5121 = % 50.000.000

  261 25.000.000

  761 25.000.000

Scanned with OKEN Scanner

3.7. Teste grilă de autoevaluare

1. Cifra de afaceri a unei întreprinderi ce realizează vânzări prin corespondență, cu clauză de returnare, este de 250.000.000 lei. Statisticile arată că 3% din produse sunt returnate. Marja brută medie practicată de întreprindere este de 14%. Care din următoarele afirmații este adevărată?

a) întreprinderea nu recunoaște venitul din vânzare deoarece încasarea acestuia este incertă;

b) întreprinderea recunoaște venituri la limita costurilor angajate pentru vânzarea produselor sale;

c) întreprinderea recunoaște venituri din vânzări de 250.000.000 lei și constituie un provizion pentru garanții acordate clienților de 1.050.000 lei ;

d) întreprinderea recunoaște un venit din vânzări de 248.950.000 lei;

e) întreprinderea recunoaște un venit din vânzări de 35.000.000 lei.

2. Utilizarea de către terți a activelor întreprinderii generează următoarele categorii de venituri:

a) dobânzi, dividende, rente;

b) venituri din vânzarea mărfurilor;

c) venituri din lucrări executate;

d) venituri din sconturi obținute;

e) venituri din cedarea activelor.

3. La 1 ianuarie N, o întreprindere vinde unui client mărfuri în valoare de 200.000.000 lei în următoarele condiții:

- 40 % la semnarea contractului;
- 30 % după primul an;
- 30 % după 2 ani.

Întreprinderea client ar fi obținut un credit echivalent cu o rată a dobânzii de 10%. Înregistrările efectuate de întreprindere în exercițiul N+1 sunt:

Scanned with OKEN Scanner

a)

+A		+V;-A	
411	=	%	200.000.000
Clienți		707	80.000.000
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		47X	120.000.000
		Venit necâștigat	

+A		-A	
5121	=	411	80.000.000
Conturi la bănci în lei		Clienți	

-(-A)		+V,+V	
47X	=	%	66.000.000
Venit necâștigat		766	6.000.000
		Venituri din dobânzi	
		707	60.000.000
		Venituri din dobânzi	

b)

+A		+V;-A	
411	=	%	200.000.000
Clienți		707	184.132.232
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		47X	15.867.768
		Venit necâștigat	

-(-A)		+V	
47X	=	766	10. 413.223
Venit necâștigat		Venituri din dobânzi	

Scanned with OKEN Scanner

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	80.000.000

c)

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	766 Venituri din dobânzi	5.454.545

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	60.000.000

d)

-(-A)		+V	
47X Venit necâștigat	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	60.000.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	60.000.000

e)

-(-A)		+V;+V	
47X Venit necâștigat	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor 766 Venituri din dobânzi	60.000.000 54.000.000 6.000.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienţi	60.000.000

Scanned with OKEN Scanner

4. Societatea ALFA vinde mărfuri în valoare de 100.000.000 lei achitabile după 60 de zile sau imediat cu un scont de 2 %. Care sunt înregistrările contabile efectuate de ALFA, potrivit IAS 18, dacă plata are loc după 60 de zile?

a)

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	98.000.000

și

+A		+V	
411 Clienți	=	766 Venituri din dobânzi	2.000.000

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	100.000.000

b)

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	98.000.000

c)

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100.000.000

Scanned with OKEN Scanner

d)

+A		+V;+V	
411	=	%	100.000.000
Clienți		707	98.000.000
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		767	2.000.000
		Venituri din sconturi	

e)

+A;+Ch		+V	
%	=	707	100.000.000
411		Venituri din	98.000.000
Clienți		vânzarea	
667		mărfurilor	2.000.000
Cheltuieli privind sconturile acordate			

5. Întreprinderea BETA vinde mărfuri în valoare de 300.000.000 lei, achitabile în 90 de zile sau imediat, cu un scont de 3 %. Care sunt înregistrările efectuate de BETA, potrivit IAS 18, dacă clientul plătește pe loc?

a)

+A		+V,+V	
411	=	%	300.000.000
Clienți		707	291.000.000
		Venituri din vânzarea mărfurilor	
		766	9.000.000
		Venituri din dobânzi	

b)

+A		+V	
411	=	707	291.000.000
Clienți		Venituri din vânzarea mărfurilor	

Scanned with OKEN Scanner

c)

+A		+V	
411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	300.000.000

d)

+A		+V +V	
411 Clienți	=	% 707 Venituri din vânzarea mărfurilor	300.000.000 291.000.000
		767 Venituri din sconturi obținute	9.000.000

e)

+A;+Ch		+V	
% 411 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	300.000.000 291.000.000
667 Cheltuieli privind sconturile acordate			9.000.000

6. La 30 aprilie N, societatea ALFA achiziționează 30 de obligațiuni emise de BETA, la un preț de 200.000 lei/obligațiune. Dobânda anuală de 30.000 lei/obligațiune este plătibilă în fiecare an pe 31 august. Care este înregistrarea efectuată de ALFA la încasarea dobânzii (31 august N)?

a)

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	766 Venituri din dobânzi	900.000

Scanned with OKEN Scanner

b)

+A		+V,-A	
5121	=	%	900.000
Conturi la bănci în lei		766 Venituri din dobânzi	600.000
		506 Obligațiuni	300.000

c)

+A		+V,-A	
5121	=	%	900.000
Conturi la bănci în lei		766 Venituri din dobânzi	300.000
		506 Obligațiuni	600.000

d)

+A		-A	
5121	=	506	900.000
Conturi la bănci în lei		Obligațiuni	

e)

+A		+V	
5121	=	766	100.000
Conturi la bănci în lei		Venituri din dobânzi	

7. Pe 1 octombrie N, societatea ALFA achiziționează 1.000 acțiuni BETA, la un preț unitar de 100.000 lei/acțiune. Pe 1 iunie N+1, ALFA încasează dividendele de 10.000 lei/acțiune din repartizarea profitului exercițiului N. Înregistrarea încasării dividendelor de către ALFA este:

a)

+A		+V	
5121	=	761	10.000.000
Conturi la bănci în lei		Venituri din participații	

Scanned with OKEN Scanner

b)

+A		+V,-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	% 761 Venituri din participații	10.000.000 2.500.000
		261 Titluri de participare	7.500.000

c)

+A		+V,-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	% 761 Venituri din participații	10.000.000 7.500.000
		261 Titluri de participare	2.500.000

d)

+A		-A	
5121 Conturi la bănci în lei	=	261 Titluri de participare	10.000.000

e) nu se efectuează nici o înregistrare.

8. Pe 1 octombrie N+1, societatea ALFA achiziționează 1.000 de acțiuni BETA, la un preț de 80.000 lei acțiune. Pe 1 noiembrie N+1, ALFA încasează dividende de 60.000 lei/acțiune aferente rezultatului exercițiului N. Înregistrările efectuate de societatea ALFA în exercițiul N+1 sunt:

a)

+A		+V	
5121 Conturi la bănci în lei	=	761 Venituri din participații	60.000.000

Scanned with OKEN Scanner

b)

+A		+V,-A	
5121	=	%	60.000.000
Conturi la bănci în lei		761 Venituri din participații	15.000.000
		261 Titluri de participare	45.000.000

c)

+A		+V,-A	
5121	=	%	60.000.000
Conturi la bănci în lei		761 Venituri din participații	45.000.000
		261 Titluri de participare	15.000.000

d)

+A		-A	
5121	=	261	60.000.000
Conturi la bănci în lei		Titluri de participare	

e)

+A		+V	
5121	=	761	20.000.000
Conturi la bănci în lei		Venituri din dobânzi	

9. Cheltuielile și veniturile legate de aceeași tranzacție sau eveniment sunt recunoscute simultan (principiul conectării cheltuielilor la venituri). Care este tratamentul contabil, dacă cheltuielile nu pot fi evaluate fiabil?

a) Venitul este recunoscut, iar cheltuielile vor fi recunoscute atunci când vor putea fi evaluate fiabil;

b) Venitul este recunoscut și va fi recunoscută și o cheltuială egală cu acesta;

Scanned with OKEN Scanner

c) Venitul este recunoscut dacă s-a încasat o contraprestație din vânzare;

d) Nu se înregistrează nimic pentru tranzacție, iar orice contraprestație primită se înregistrează ca o datorie;

e) Nici una din variantele de mai sus.

10. Presupunând că celelalte condiții de recunoaștere a veniturilor prevăzute de IAS 18 sunt îndeplinite, în care din situațiile de mai jos venitul este recunoscut?

a) Produsul are termen de garanție standard și pot fi estimate fiabil cheltuielile efectuate în perioada de garanție;

b) Încasarea venitului este condiționată de revânzarea bunurilor de către cumpărător;

c) Bunurile fac obiectul instalării, o parte semnificativă a contractului care nu a fost îndeplinită;

d) Cumpărătorul are dreptul să rezilieze contractul, iar vânzătorul nu poate estima probabilitatea de returnare a bunurilor;

e) Nici una din variantele de mai sus.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

Imobilizările corporale și necorporale (IAS 16 și IAS 38)

4.1. Definirea și evaluarea inițială a imobilizărilor corporale și necorporale

4.1.1. Definirea și recunoașterea imobilizărilor corporale și necorporale

Imobilizările corporale și necorporale reprezintă investițiile materiale și imateriale ale întreprinderii și, prin urmare, ele sunt relevante în prezentarea poziției financiare a acesteia.

Mai mult, decizia dacă o cheltuială reprezintă un activ în bilanț sau o cheltuială de exploatare în contul de profit și pierdere poate avea un efect semnificativ asupra rezultatelor raportate de întreprindere.

Standardele contabile internaționale alocate prezentării politicilor contabile referitoare la aceste active de investiții sunt IAS 16 „Imobilizări corporale" și respectiv IAS 38 „Imobilizări necorporale".

Se cunoaște fapul că, pentru a fi recunoscut în activul bilanțului, un bun trebuie să răspundă criteriilor de recunoaștere:

(a) să răspundă definiției activelor;

(b) costul lui să poată fi determinat în mod fiabil.

Să vedem, pentru început, ce sunt imobilizările corporale și necorporale.

Conform IAS 16 „Imobilizări corporale":

Imobilizările corporale sunt acele active care:

(a) sunt deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

(b) este posibil să fie utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Scanned with OKEN Scanner

În general, imobilizările corporale sunt active de valoare mare și care pot fi utilizate pe parcursul mai multor perioade contabile. Și totuși, este de reținut că aceste aspecte nu sunt esențiale pentru recunoașterea unor astfel de elemente în activul bilanțului contabil.

Exemplu: În categoria imobilizărilor corporale putem găsi: terenuri, amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice, mijloace de transport, echipamente tehnologice, aparatură birotică etc.

În normele românești, în locul noțiunii de imobilizare corporală se utilizează frecvent cea de mijloc fix. Cele două noțiuni nu se suprapun, deoarece noțiunea de mijloc fix implică o valoare minimă legală pe care activul în cauză trebuie să o aibă. Așa se face că unele elemente care satisfac definiția imobilizărilor corporale sunt afectate stocurilor (obiecte de inventar) deoarece nu îndeplinesc condiția de valoare.

Putem considera că prima condiție de recunoaștere este îndeplinită dacă întreprinderea poate dovedi că obține avantajele atașabile activului dar și că își asumă riscurile asociate. Din definiție rezultă clar destinațiile pe care aceste elemente le pot avea, astfel încât să fie asigurată obținerea de avantaje economice viitoare.

În ceea ce privește condiția de fiabilitate, aceasta este ușor de satisfăcut în cazul achizițiilor de imobilizări corporale (evaluarea este credibilă deoarece se face la o valoare atestată de documentele justificative de achiziție) și ceva mai dificil de probat în cazul producției proprii de imobilizări (se poate întâmpla ca nu toate cheltuielile încorporate în costul de producție să fie justificate).

Există situații în care unele întreprinderi utilizează active complexe. Acestea pot fi constituite din subansamble care au durate de utilizare diferite. În astfel de cazuri, fiecare element trebuie să fie contabilizat în mod separat și amortizat pe durata sa de utilitate.

Contabilizarea pe componente a elementelor individualizabile ale unui activ se impune atunci când duratele de viață individuale sunt mai scurte decât cea a activului luat în ansamblul său.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Un echipament tehnologic este alcătuit din trei utilaje cu durate de utilitate diferite. Acestea vor fi contabilizate distinct. De asemenea, în cazul unui ansamblu imobiliar, clădirile trebuie să fie recunoscute și evaluate în mod distinct, deoarece durata de utilitate a terenurilor este nelimitată, și, ca atare, numai clădirile sunt supuse procesului de amortizare.

Se obișnuiește să se considere elementele precum piesele de schimb, mijloacele de întreținere etc. drept stocuri și să fie, prin urmare, contabilizate la cheltuieli, cu ocazia utilizării lor. Și totuși, potrivit IAS 16, piesele de schimb principale vor fi considerate imobilizări și contabilizate ca atare, în situația în care durata de utilizare depășește un an.

În întreprindere pot exista bunuri care nu participă la un proces de producție ca, de exemplu, echipamentele de securitate sau de protecție a mediului. În acest caz, pot ele să fie considerate active în măsura în care nu sunt în mod direct o sursă de avantaje economice viitoare? Deoarece aceste echipamente sunt necesare funcționării activelor de producție, va trebui să le recunoaștem ca active.

Ce sunt imobilizările necorporale?

Conform IAS 38 „Imobilizări necorporale", aceste bunuri sunt active identificabile, nemonetar și fără substanță fizică.

Lista elementelor necorporale ale unei întreprinderi poate fi extrem de generoasă: produsele program, brevetele, drepturile de autor, filmele cinematografice, listele de clienți, licențele, concesiunile, fidelitatea clienților, părțile de piață, mărcile, reputația locală, națională, internațională, reputația personală a angajaților sau a proprietarilor, abilitatea angajaților, franciza, metode și procese secrete, bunele relații cu băncile, cu furnizorii, cu salariații etc.

Nu toate elementele de mai sus răspund definiției imobilizărilor necorporale. Esențiale pentru recunoașterea unor astfel de elemente ca imobilizări necorporale sunt: caracterul identificabil, controlul și fiabilitatea evaluării avantajelor economice viitoare generate de aceste elemente.

Scanned with OKEN Scanner

Un activ îndeplinește criteriul identificabilității așa cum apare în definiția activului necorporal dacă:

a) este separabil, adică poate fi separat de întreprindere și vândut, închiriat, acordat în licență sau schimbat, individual sau împreună cu un contract asociat, activ sau datorie, sau

b) rezultă din drepturi contractuale sau alte drepturi legale, indiferent dacă aceste drepturi sunt transferabile sau separabile de întreprindere sau de alte drepturi și obligații.

IAS 38 revizuit detaliază criteriile de recunoaștere precizate în cadrul conceptual pentru active necorporale, și anume:

- criteriul de probabilitate este considerat a fi satisfăcut întotdeauna pentru activele necorporale achiziționate separat sau într-o grupare de întreprinderi;
- valoarea justă a unui activ necorporal achiziționat într-o grupare de întreprinderi poate fi determinată de obicei cu suficientă fiabilitate pentru ca acesta să poată fi recunoscut separat de fondul comercial.

Dacă un activ necorporal achiziționat într-o grupare de întreprinderi are o durată de viață determinată, există o prezumție refutabilă că valoarea sa justă poate fi determinată fiabil.

În general, se consideră că un element necorporal este identificabil dacă se distinge cu claritate de fondul comercial (goodwill).

Ce este fondul comercial?

Exemplu: Întreprinderea ALFA achiziționează întreprinderea BETA. În urma evaluării realizate, experții stabilesc preluarea lui BETA la 25 mld. lei. Valoarea contabilă a întreprinderii BETA este de 20 mld. lei.

Fondul comercial = 25 mld. lei – 20 mld. lei = 5 mld. lei.

De ce am plăti pentru o întreprindere mai mult decât valoarea ei contabilă? Prețul plătit în plus, de 5 mld. lei, este atribuit, de regulă, acelor elemente necorporale care nu pot fi evaluate separat, dar de la care ALFA așteaptă avantaje economice viitoare: clientela, vadul comercial, nivelul de pregătire al salariaților, segmentele de piață, bunele relații cu salariații, cu furnizorii, cu băncile etc.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 1

Multe din întreprinderile românești au fost vândute la un preț inferior valorii contabile. Care considerați că ar fi cauzele?

Fondul comercial determinat cu ocazia achiziției unei întreprinderi poate fi pozitiv (goodwill) sau negativ (badwill) și se determină ca diferență între valoarea de piață și valoarea contabilă a acesteia.

Valoarea de piață a unei întreprinderi este diferența între valoarea de piață a activelor și valoarea de piață a datoriilor sale.

Există elemente necorporale care se disting clar de goodwill (sunt separabile) prin faptul că pot fi oricând vândute, închiriate sau schimbate. Este cazul licențelor, mărcilor, drepturilor de autor, concesiunilor, brevetelor etc.

În anumite situații, ne putem afla în posesia unor elemente care, deși nu sunt separabile, pot fi considerate imobilizări necorporale în urma unor raționamente profesionale.

Exemplu: Întreprinderea ALFA achiziționează echipamente strict specializate. În contractele încheiate cu furnizorul s-a prevăzut și achiziția unor cunoștințe cu privire la instalarea, utilizarea și întreținerea acestora.

O imobilizare necorporală poate să fie inclusă într-un element care are atât o componentă corporală cât și una necorporală. Pentru a determina dacă elementul respectiv trebuie contabilizat ca o imobilizare corporală (conform IAS 16) sau ca o imobilizare necorporală (conform IAS 38), se va stabili, prin raționament profesional, care din cele două componente este cea mai importantă.

Exemplu: Dacă un program informatic este indispensabil funcționării unui echipament tehnologic, elementul de software este asimilat mijlocului

Scanned with OKEN Scanner

fix respectiv și tratat ca o imobilizare corporală. Dacă, dimpotrivă, programul nu condiționează utilitatea echipamentului, atunci el este tratat ca o imobilizare necorporală.

Se consideră că o întreprindere controlează un activ, dacă ea are puterea să obțină avantaje economice viitoare ce decurg din resursa implicată și dacă, de asemenea, ea poate să restrângă accesul terților la aceste avantaje.

Capacitatea unei întreprinderi de a controla avantajele economice viitoare ale unei imobilizării necorporale rezultă din drepturile pe care entitatea poate să le obțină într-un tribunal.

Exemplu: O casă de discuri poate acționa în justiție un distribuitor neautorizat al unor materiale discografice pentru care nu are copyright.

Controlul avantajelor economice viitoare ale unui element necorporal nu poate fi întotdeauna dovedit.

Exemplu: Un cabinet de expertiză contabilă trimite o parte a personalului la un curs de formare în standarde contabile internaționale. Dacă cheltuielile de formare sunt evaluate fiabil, nu același lucru am putea spune despre controlul și evaluarea fiabilă a avantajelor economice viitoare pe care aceste competențe suplimentare le-ar aduce cabinetului.

Exercițiul 2

Care dintre următoarele elemente corespunde definiției imobilizărilor necorporale:

a) portofoliul de clienți;

b) părțile de piață;

c) fidelitatea clienților;

d) cheltuielile de protocol;

e) programele informatice de contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.2. Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale și necorporale

O imobilizare corporală sau necorporală, care îndeplinește condițiile pentru a fi contabilizată la active, trebuie să fie inițial evaluată la costul său. Acesta poate să fie reprezentat, după caz, de costul de achiziție sau de costul de producție.

Costul de achiziție a unei imobilizări este constituit din prețul său de cumpărare, la care se adaugă taxele vamale, taxele nerecuperabile și toate cheltuielile direct atribuibile, angajate pentru a aduce activul în starea de utilizare prevăzută. Prețul de cumpărare este diminuat cu reducerile de preț.

Exemple de **costuri direct atribuibile** unei imobilizări corporale sunt:

(a) costul de amenajare a amplasamentului;

(b) costuri inițiale de livrare și de manipulare;

(c) cheltuielile de instalare;

(d) onorariile cuvenite arhitecților și inginerilor etc.

În cazul imobilizărilor necorporale, cheltuielile direct atribuibile includ, de regulă, onorariile în contul serviciilor juridice.

Cheltuielile administrative și alte cheltuieli generale nu intră în structura costului activului, exceptând situația în care astfel de cheltuieli pot să fie direct legate de achiziția sau de punerea în stare de utilitate a bunului.

Exercițiul 3

Societatea comercială ALFA S.A. achiziționează un mijloc fix.

La ce valoare va fi înregistrat în contabilitate mijlocul fix dacă se cunosc:

- *prețul de cumpărare negociat 5.000.000 lei;*
- *cheltuielile de transport: 500.000 lei;*

Scanned with OKEN Scanner

- *dobânzile aferente creditelor bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație: 20.000.000 lei;*
- *cheltuielile cu salariile muncitorilor direct productivi: 15.000.000 lei;*
- *cheltuielile cu punerea în funcțiune a mijlocului fix: 700.000 lei;*

Variante de răspuns:

a) 5.000.000 lei;

b) 5.700.000 lei;

c) 6.200.000 lei;

d) 26.200.000 lei;

e) 5.500.000 lei.

Atunci când plata contravalorii unui activ se face ulterior achiziționării, la o scadență care depășește durata normală de creditare, bunul este contabilizat la prețul său, dat de plata imediată, iar diferența este considerată o cheltuială cu dobânda pe perioada creditului. În anumite condiții, diferența poate să fie capitalizată (inclusă în valoarea activului).

Exemplu: O întreprindere achiziționează un echipament tehnologic al cărui cost de achiziție este de 100.000.000 lei. Perioada normală de decontare este de 90 de zile. Se convine cu furnizorul posibilitatea achitării la livrare a sumei de 40.000.000 lei, iar diferența, 6 luni mai târziu.

Imobilizarea trebuie să fie contabilizată la nivelul sumei de 100.000.000 lei:

+A		-A; +D	
2131	=	%	100.000.000
Echipamente tehnologice		5121	40.000.000
		Conturi la bănci	
		404	60.000.000
		Furnizori de imobilizări	

Creditul primit de la furnizorul de imobilizări depășește cu 3 luni perioada normală de creditare. Acesta este remunerat cu o dobândă

Scanned with OKEN Scanner

trimestrială de 20 %. Prin urmare, plata furnizorului se va înregistra astfel:

-D;+Ch		-A	
%	=	5121	78.000.000
404		Conturi la bănci	60.000.000
Furnizori de imobilizări			
666			18.000.000
Cheltuieli privind dobânzile (60.000.000 x 20%)			

Uneori, cu ocazia achiziției unei imobilizări corporale, o întreprindere poate dobândi și un activ necorporal.

Exemplu: Societatea ALFA a achiziționat un microbuz la un preț de 200.000.000 lei. Prețul include și licența de circulație pe o perioadă de 5 ani. Licența este evaluată la 20.000.000 lei.

În contabilitatea societății ALFA se va contabiliza intrarea a două active imobilizate: mijlocul de transport (180.000.000 lei) și licența (20.000.000 lei).

+A;+A		+D	
%	=	404	200.000.000
2133		Furnizori de imobilizări	180.000.000
Mijloace de transport			
2051			20.000.000
Licențe			

Potrivit IAS 38, dacă o imobilizare necorporală este achiziționată separat, costul ei poate fi evaluat, în general, în mod fiabil.

Exercițiul 4

Întreprinderea ALFA achiziționează un echipament tehnologic. Ea primește odată cu acesta două produse program. Produsul A este utilizat

Scanned with OKEN Scanner

pentru acționarea automată și controlul echipamentului, iar produsul B este utilizat pentru analiza rentabilității acestuia. Factura cuprinde:

- *prețul echipamentului: 500.000.000 lei;*
- *cheltuieli de transport și montaj: 100.000.000 lei;*
- *produsul program A: 50.000.000 lei;*
- *produsul program B: 10.000.000 lei.*

Care este tratamentul contabil al intrării acestor active?

Imobilizările corporale pot fi obținute în schimbul altor active nemonetare sau pot fi obținute în schimbul unei contraprestații monetare și a unui activ nemonetar.

Costul acestor active este valoarea justă, cu excepția următoarelor situații:

a) tranzacția de schimb nu are substanță comercială;

b) nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat.

Această modalitate de evaluare este practicată chiar dacă activul cedat nu poate fi derecunoscut imediat. Dacă activul achiziționat nu este evaluat la valoarea justă, atunci el este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

O întreprindere determină dacă o tranzacție are sau nu substanță comercială, în funcție de măsura în care fluxurile viitoare se modifică datorită tranzacției.

Valoarea justă a unui activ pentru care nu există tranzacții de piață comparabile, va fi determinată fiabil dacă:

a) variabilitatea în intervalul estimărilor privind valoarea justă nu este semnificativă; sau

b) probabilitățile asociate diferitelor estimări din interval pot fi determinate rezonabil și utilizate în stabilirea valorii juste.

Dacă o întreprindere poate determina fiabil fie valoarea justă a activului primit, fie pe cea a activului cedat, atunci, pentru determinarea costului

Scanned with OKEN Scanner

activului primit, se utilizează valoarea justă a activului cedat, cu excepția cazului în care valoarea justă a activului primit este mai evidentă.

În țara noastră schimbul de active este interzis, în primul rând din motive fiscale. Au existat, totuși, cazuri în care astfel de schimburi au avut loc dar ele au fost contabilizate ca o vânzare a activului cedat urmată de o achiziție a activului primit.

Costul de producție se determină după aceleași principii ca în cazul stocurilor obținute din producție proprie. Nu sunt incluse în costul de producție al unei imobilizări:

- ***costurile anormale generate de risipa de materii prime, de folosirea ineficientă a forței de muncă și a altor resurse implicate în producerea activului;***
- ***pierderile apărute în cursul construcției în regie proprie a activului.***

Exemplu: Societatea ALFA obține din producție proprie un echipament tehnologic. Cheltuielile efectuate au fost:

- costul producției neterminate la începutul perioadei de gestiune 200.000.000 lei;
- cheltuieli directe 70.000.000 lei;
- cheltuieli indirecte 40.000.000 lei, din care variabile 30.000.000 lei și fixe 10.000.000 lei;
- cheltuieli administrative 20.000.000 lei;
- gradul de utilizare al capacității de producție este de 80%.

Costul de producție = 200.000.000 + 70.000.000 + 30.000.000 + 10.000.000 x 80% = 308.000.000 lei.

+A		-Ch	
2131 Echipamente tehnologice	=	722 Venituri din producția de imobilizări corporale	308.000.000

Scanned with OKEN Scanner

O problemă mai dificilă este cea a evaluării și a recunoașterii elementelor necorporale generate de întreprindere.

Dacă fondul comercial achiziționat răspunde condițiilor de recunoaștere ca activ imobilizat în bilanțul contabil, nu același lucru putem afirma despre fondul comercial generat intern. Deși se recunoaște faptul că întreprinderea investește continuu în fondul ei comercial, acest fond comercial creat de întreprindere nu poate fi evaluat fiabil și, prin urmare, este imputat contului de profit și pierdere.

Exemplu: Cheltuielile destinate îmbunătățirii condițiilor de muncă determină un mediu de lucru creativ și armonios, crează un climat favorabil și, implicit, determină o imagine favorabilă a firmei. Și totuși, este dificil de evaluat fiabil avantajele economice suplimentare pe care aceste cheltuieli le generează și perioada în care ele vor fi obținute.

Există situații în care întreprinderea se implică în proiecte de cercetare care angajează cheltuieli. Tratamentul contabil al acestor cheltuieli va fi diferit după cum ele pot fi atașate fazei de cercetare sau fazei de dezvoltare.

Cercetarea este o investigație originală și programată, întreprinsă în vederea achiziționării unui procedeu de înțelegere și a unor cunoștințe științifice sau tehnice noi.

Activele necorporale provenite din cercetare nu trebuie recunoscute. Cheltuiala de cercetare trebuie recunoscută ca o cheltuială, atunci când ea este angajată.

Dezvoltarea este aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe, la un plan sau un model, în vederea fabricării de materiale, dispozitive, produse, procedee, sisteme sau servicii noi sau substanțial ameliorate, înaintea începerii producției lor comerciale sau a utilizării lor.

Un activ necorporal provenit din dezvoltare trebuie să fie recunoscut dacă și numai dacă există certitudinea obținerii de avantaje economice viitoare.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit IAS 38, se consideră că această certitudine există dacă întreprinderea poate demonstra următoarele:

- fezabilitatea tehnică pentru finalizarea activului necorporal, în așa fel încât să fie disponibil pentru utilizare sau vânzare;
- intenția de a finaliza acel activ necorporal;
- abilitatea de a folosi sau vinde activul necorporal;
- modul în care activul necorporal va genera probabile avantaje economice viitoare;
- existența resurselor tehnice, financiare și a altor resurse adecvate pentru a duce la bun sfârșit dezvoltarea sa în vederea utilizării sau vânzării activului necorporal; și
- abilitatea de a evalua fiabil cheltuiala atribuibilă activului necorporal în timpul dezvoltării sale.

Exemplu: Întreprinderea ALFA fabrică televizoare. Ea are un departament de cercetare, care dezvoltă, în exercițiul N, două proiecte:

- proiectul 1: conceperea unui meniu care să reacționeze la vocea telespectatorului;
- proiectul 2: conceperea unei carcase mai ușoare și mai rezistente.

În cazul proiectului 1, întreprinderea nu poate demonstra încă fezabilitatea acestuia. În ceea ce privește însă proiectul 2, acesta îndeplinește chiar de la începutul exercițiului N condițiile pentru recunoașterea unei cheltuieli de dezvoltare.

În exercițiul N, cheltuielile departamentului au fost următoarele (în u.m.):

Informații	Cheltuieli generale	Proiectul 1	Proiectul 2
Cheltuieli materiale și servicii	500	6.000	4.000
Cheltuieli cu personalul:			
- directe	-	5.000	3.000
- salariul conducătorului de departament	1.000	-	-
- personal administrativ	1.500	-	-
Cheltuieli generale:			
- directe	-	2.000	1.700
- indirecte	400	600	500

Scanned with OKEN Scanner

Conducătorul de departament consumă 20% din timpul de lucru pentru proiectul 1 și 10% pentru proiectul 2.

Pentru proiectul 1, activitatea desfășurată este aferentă cercetării și, în consecință, toate cheltuielile aferente acestui proiect afectează rezultatul exercițiului N.

Pentru proiectul 2, se vor capitaliza cheltuieli de dezvoltare la un cost de producție de: 4.000 + 3.000 + 10% x 1.000 + 1.700 + 500 = 9.300 u.m.

Exercițiul 5

Întreprinderea ALFA demarează un proces de cercetare și de dezvoltare a unui nou produs program. Procesul se întinde pe durata unui an și jumătate, între 01.01.N și 30.06.N+1 și presupune parcurgerea următoarelor etape:

- *01.01.N –31.03.N – documentarea și testarea programelor informatice similare de pe piață; etapa a generat costuri de 50 mil. lei;*
- *01.04.N – 10.06.N – elaborarea planului de creare și dezvoltare a programului, inclusiv al caietului de sarcini; etapa a generat costuri de 20 mil. lei;*
- *11.06.N – 30.06.N+1 – designul, crearea și testarea programului informatic; etapa a generat costuri totale de 180 mil. lei; costurile perioadei 01.11.N – 31.12.N sunt de 40 mil. lei iar cele aferente perioadei 01.01.N+1 – 30.06.N+1 sunt de 80 mil. lei.*

Data de recunoaștere a eforturilor pentru programul informatic este 01.11.N.

Care este tratamentul contabil al cheltuielilor ocazionate de procesul de dezvoltare a programului informatic?

Dacă este mai mult incert decât cert că întreprinderea va obține avantaje economice viitoare, cheltuielile de dezvoltare vor fi imputate contului de profit și pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Potrivit IAS 38 revizuit, cheltuielile de cercetare–dezvoltare în curs, achiziționate dintr-o grupare de întreprinderi și recunoscute ca activ separat de fondul comercial, trebuie recunoscute ca și cheltuială dacă sunt aferente cercetării dar și dacă sunt aferente dezvoltării dar nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere ale unui activ necorporal. Dacă criteriile sunt îndeplinite, cheltuielile aferente unui proiect de dezvoltare în curs vor fi recunoscute ca activ necorporal.

Costul unei imobilizări cuprinde și estimarea inițială a costurilor cu dezafectarea activului și refacerea amplasamentului care dau naștere unei obligații pentru întreprindere fie la achiziție, fie ca urmare a utilizării activului într-o anumită perioadă, în alte scopuri decât pentru producția de stocuri în perioada respectivă.

IAS 16 revizuit clarifică faptul că suma estimată a acestor costuri va fi capitalizată la recunoasterea inițială.

Schimbările ulterioare în valoarea estimată vor fi recunoscute ca provizion dacă sunt îndeplinite criteriile prevazute de IAS 37.

Schimbările valorii datoriei sunt contabilizate potrivit IFRIC 1[9]. Modificarea valorii datoriei poate surveni ca urmare:

- a modificării valorii resurselor necesare pentru decontarea datoriei sau a momentului decontării;
- a modificării ratei de actualizare;
- a trecerii timpului.

Primele două tipuri de modificări vor fi contabilizate astfel:

- Dacă se utilizează tratamentul de bază al IAS 16, suma va fi adăugată sau dedusă din valoarea contabilă. În cazul în care suma depășește valoarea contabilă, excedentul se impută cheltuielilor.
- Dacă la creșterea valorii activului întreprinderea consideră că există indicii de depreciere, ea va aplica prevederile IAS 36 „Deprecierea activelor".

[9] IFRIC Interpretation 1 – „Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities".

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

La începutul exercițiului N, societatea ALFA a achiziționat un echipament tehnologic la costul de achiziție de 200.000 u.m.

Managerii estimează că durata de utilitate va fi de 5 ani și că, la expirarea acestei perioade, vor fi angajate cheltuieli cu dezafectarea echipamentului tehnologic și refacerea amplasamentului în valoare de 10.000 u.m. Metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

Se estimează că rata dobânzii pe piață va evolua astfel:

Ani	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Rata dobânzii	12%	13%	16%	18%	20%

La sfârșitul exercițiului N, valoarea recuperabilă a echipamentului este de 150.000 u.m.

La sfârșitul exercițiului N+1, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 15.000 u.m. iar ratele dobânzii de piață sunt reestimate astfel:

N+2	N+3	N+4
17%	20%	25%

Valoarea recuperabilă este estimată la 120.000 u.m.

La sfârșitul exercițiului N+2, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 8.000 u.m. Valoarea recuperabilă este estimată la 3.000 u.m.

La sfârșitul exercițiului N+3, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 5.000 u.m. iar durata de utilizare a echipamentului este reestimată la 7 ani. Ratele dobânzii de piață au fost estimate după cum urmează:

N+4	N+5	N+6
19%	24%	29%

Scanned with OKEN Scanner

La sfârșitul exercițiului N+4, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului sunt reestimate la 7.000 u.m.

Înregistrările aferente exercițiului N :

a) achiziția echipamentului:

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	404 Furnizori de imobilizări	200.000

b) includerea în valoarea contabilă a echipamentului a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia și de refacerea amplasamentului.
Valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia și de refacerea amplasamentului = 10.000/ (1+0,12) x (1+0,13) x (1+0,16) x (1+0,18) x (1+0,20) = 4.810 u.m.

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	4.810

c) la 31.12.N, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 5.387 u.m. (4.810 + 4.810 x 12%), creșterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	577 (5.387-4.810)

d) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N:

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea amortizabilă = 200.000 + 4.810 = 204.810 u.m.
Amortizarea aferentă exercițiului N = 204.810 u.m./5 ani = 40.962 u.m.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	40.962 u.m.

e) efectuarea testului de depreciere a echipamentului:

Valoarea contabilă (netă) = 163.848 u.m. (204.810 – 40.962)
Valoarea recuperabilă = 150.000 u.m.
Deprecierea echipamentului = 163.848 - 150.000 = 13.848.

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	13.848

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 8.547 u.m. (15.000/(1+0,17) x (1+0,20) x (1+0,25)), creșterea valorii fiind explicată de:

– trecerea timpului pentru 5.387 x 13% = 700 u.m.:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	700

Scanned with OKEN Scanner

– reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 8.547 – 5.387 – 700 = u.m.

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	2.460

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+1:

Valoarea amortizabilă = 150.000 + 2.460 = 152.460 u.m.
Amortizarea aferentă exercițiului N+1 =152.460 u.m./4 ani = 38.115 u.m.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	38.115 u.m.

c) efectuarea testului de depreciere al echipamentului:

Valoarea contabilă (netă) = 152.460 – 38.115 = 114.345 u.m.
Valoarea recuperabilă = 120.000 u.m.

Se constată că echipamentul nu mai este depreciat deoarece valoarea recuperabilă depășește valoarea contabilă netă. Prin urmare, se va relua provizionul pentru depreciere constatat la sfârșitul exercițiului anterior astfel încât valoarea contabilă a activului să fie adusă la nivelul valorii recuperabile:

-(-A)		+V	
2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	7813 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	5.655

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările aferente exercițiului N+2:

a) la 31.12. N+2, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de:

5.333 u.m. = 8.000/(1+0,20) x (1+0,25), creșterea valorii fiind explicată de:

– trecerea timpului pentru 8.547 x 17% = 1.453 u.m.:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.453

– reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 5.333 – 8.547 – 1.453 = - 4667 u.m.

-D		-A	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	=	2131 Echipamente tehnologice	4.667

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 120.000 – 4.667 = 115.333 u.m.
Amortizarea aferentă exercițiului N+2 = 115.333 u.m./3 ani = 38.444 u.m.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	38.444

Scanned with OKEN Scanner

c) efectuarea testului de depreciere al echipamentului:

Valoarea contabilă (netă) = 115.333 – 38.444 = 76.889 u.m.
Valoarea recuperabilă = 3.000 u.m.
Deprecierea echipamentului = 76.889 – 3.000 = 73.889 u.m.

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	73.889

Înregistrările aferente exercițiului N+3:

a) la 31.12. N+3, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 2.627 u.m. = 5.000/(1+0,19) x (1+0,24) x (1+0,29), creșterea valorii fiind explicată de:

– trecerea timpului pentru 5.333 x 20% = 1.067 u.m.:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.067

– reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență:

2.627 – 5.333 – 1.067 = - 3.773 u.m.

Diminuarea provizionului se va imputa activului în limita valorii nete contabile a acestuia iar restul va fi reluat la venituri:

Scanned with OKEN Scanner

-D		-A	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	=	2131 Echipamente tehnologice	3.000

și

-D		+V	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	=	7812 Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli	773

Înregistrările aferente exercițiului N+4:

a) la 31.12. N+4, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de:

4.376 u.m. = 7.000/(1+0,24) x (1+0,29), creșterea valorii fiind explicată de:

– trecerea timpului pentru 2.627 x 19% = 499 u.m.:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	499

– reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 4.376 – 2.627 - 499 = 1.250 u.m.:

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli din exploatare privind provizioanele pentru riscuri și cheltuieli	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.250

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările aferente exercițiului N+5:

La sfârșitul exercițiului N+5, valoarea provizionului crește la:
5.426 u.m. = 4.376 + 4.376 x 24%, ca urmare a trecerii timpului:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.050 (5.426 – 4.376)

Înregistrările aferente exercițiului N+6:

La sfârșitul exercițiului N+5, valoarea provizionului crește la:
7.000 u.m. = 5.426 + 5.426 x 29%, ca urmare a trecerii timpului:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.574 (7.000 – 5.426)

Exercițiul 6

Despre un echipament tehnologic se cunosc următoarele informații:

- *a fost achiziționat la începutul exercițiului N, la costul de 10.000 u.m.;*
- *durata de utilitate a fost estimată la 4 ani iar cheltuielile de dezafectare și de refacere a amplasamentului au fost estimate la 2.000 u.m.;*
- *rata dobânzii de piață a fost estimată astfel:*

Scanned with OKEN Scanner

Ani	*N*	*N+1*	*N+2*	*N+3*
Rata dobânzii	*12%*	*15%*	*16%*	*20%*

– *la sfârșitul exercițiului N+2, cheltuielile de dezafectare a echipamentului și de refacere a amplasamentului au fost reestimate la 1.500 u.m. iar rata dobânzii de piață a fost reestimată la 14% pentru N+3.*

Înregistrările contabile privind provizionul pentru dezafectarea echipamentului tehnologic, aferente exercițiului N+2 sunt:

a) *666 = 1513 230*
2131 = 1513 404

b) *666 = 1513 230*
1513 = 7812 404

c) *6812 = 1513 1.164*

d) *666 = 1513 230*
1513 = 2131 352

e) *666 = 1513 230*
6812 = 1513 404

■ Dacă se utilizează tratamentul alternativ, scăderea valorii datoriei va afecta contul de profit și pierdere în masura în care compensează o reevaluare negativă contabilizată în contul de profit și pierdere, iar excedentul va fi imputat rezervei din reevaluare. Creșterea datoriei va afecta rezerva din reevaluare existentă, iar excedentul va determina înregistrarea unei cheltuieli.
Scăderea valorii datoriei peste valoarea contabilă va afecta o cheltuială. Modificarea valorii datoriei poate fi un semn că activul trebuie reevaluat. În acest caz, se va recurge la reevaluarea activului și a categoriei din care face parte, iar în contabilizarea schimbării de valoare a datoriei se ține seama de rezerva din reevaluare rezultată.

Modificarea valorii datoriei ca urmare a trecerii timpului reprezintă costul finanțării. Nu este permisă aplicarea tratamentului alternativ al IAS 23.

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

La 1 ianuarie N se achiziționează un echipament tehnologic la costul de 200.000 u.m. Managerii estimează durata de utilitate a acestuia la 5 ani iar cheltuielile cu dezafectarea și refacerea amplasamentului la 10.000 u.m.

Se estimează că rata dobânzii pe piață va evolua astfel:

Ani	N	N+1	N+2	N+3	N+4
Rata dobânzii	6%	8%	11%	12%	14%

La sfârșitul exercițiului N+1, valoarea justă a echipamentului tehnologic este stabilită la 127.000 u.m.

La sfârșitul exercițiului N+2, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului tehnologic și refacerea amplasamentului sunt reestimate la 17.000 u.m. iar durata de utilitate la 6 ani. Ratele dobânzii de piață sunt reestimate astfel:

N+3	N+4	N+5
12%	13%	15%

La sfârșitul exercițiului N+3, cheltuielile cu dezafectarea echipamentului tehnologic și refacerea amplasamentului sunt reestimate la 12.000 u.m. iar ratele dobânzii de piață la 17% în N+4 și respectiv la 20% în N+5.

Înregistrările aferente exercițiului N:

a) achiziția echipamentului:

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	404 Furnizori de imobilizări	200.000

b) includerea în valoarea contabilă a echipamentului a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia și de refacerea amplasamentului:

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea actualizată a cheltuielilor estimate a fi ocazionate de dezafectarea acestuia și de refacerea amplasamentului = 10.000/ (1+0,06) x (1+0,08) x (1+0,11) x (1+0,12) x (1+0,14) = 6.163 u.m.

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	6.163

c) la 31.12.N, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 6.533 u.m. (6.163 + 6.163 x 6%), creșterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	370 (6.533-6.163)

d) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N:

Valoarea amortizabilă = 200.000 + 6.163 = 206.163 u.m.

Amortizarea aferentă exercițiului N = 206.163 u.m./5 ani = 41.233 u.m.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	41.233

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

a) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+1:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	41.233

b) reevaluarea echipamentului tehnologic:

Valoarea contabilă netă = 206.163 – 41.233 x 2 = 123.697 u.m.
Valoarea justă = 127.000 u.m.
Rezerva din reevaluare = 127.000 – 123.697 = 3.303 u.m.

+A		+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	3.303

c) la 31.12. N+1, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 7.056 u.m. (6.533 + 6.533 x 8%), creșterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	523 (7.056 - 6.533)

Înregistrările aferente exercițiului N+2:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 11.680 u.m. (17.000/(1+0,12) x (1+0,13) x (1+0,15)), creșterea valorii fiind explicată de:

Scanned with OKEN Scanner

– trecerea timpului pentru 7.056 x 11% = 776 u.m.

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	776

– reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 11.680 – 7.056 – 776 = 3.848 u.m.

Această diferență se impută cu prioritate rezervei din reelavuare iar restul va afecta o cheltuială:

-Cp		+D	
105 Rezerve din reevaluare	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	3.303

+Ch		+D	
6812 Cheltuieli din exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	545

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 127.000 u.m.
Durata de utilizare rămasă = 4 ani
Amortizarea aferentă exercițiului N+2 = 127.000 u.m./4ani = 31.750 u.m.

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	31.750

Înregistrările aferente exercițiului N+3:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 8.547 u.m. (12.000/(1+0,17) x (1+0,20)), creșterea valorii fiind explicată de:

– trecerea timpului pentru 11.680 x 12% = 1.402 u.m.

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.402

– reestimarea valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 8.547 – 11.680 – 1.402 = - 4.535 u.m.

Reluarea provizionului se va face prin refacerea rezervei din reevaluare:

-D		+Cp	
1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	=	105 Rezerve din reevaluare	4.535

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+3:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	31.750

Înregistrările aferente exercițiului N+4:

a) la 31.12. N+4, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului este de 10.000 u.m. (8.547 + 8.547 x 17%), creșterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	1.453 (10.000 – 8.547)

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+4:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	31.750

Înregistrările aferente exercițiului N+5:

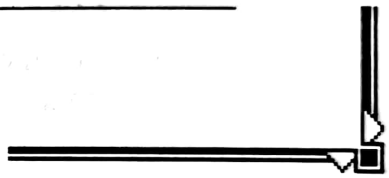
a) la 31.12.N+5, valoarea actualizată a cheltuielilor cu dezafectarea echipamentului și refacerea amplasamentului devine egală cu valoarea nominală de 12.000 u.m. (10.000 + 10.000 x 20%), creșterea valorii fiind explicată de trecerea timpului:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+D	
666 Cheltuieli cu dobânda	=	1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	2.000 (12.000 – 10.000)

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+4:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuielile de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	31.750



Exercițiul 7

Despre un echipament tehnologic se cunosc următoarele informații:

- *a fost achiziționat la începutul exercițiului N, la costul de 50.000 u.m.;*
- *durata de utilitate a fost estimată la 4 ani iar cheltuielile de dezafectare și de refacere a amplasamentului au fost estimate la 2.000 u.m.;*
- *rata dobânzii de piață a fost estimată astfel:*

Ani	*N*	*N+1*	*N+2*	*N+3*
Rata dobânzii	*10%*	*12%*	*15%*	*17%*

- *la sfârșitul exercițiului N+1, echipamentul este reevaluat, valoarea justă a acestuia fiind estimată la 25.803 u.m.;*

Scanned with OKEN Scanner

– *la sfârșitul exercițiului N+2, cheltuielile de dezafectare a echipamentului și de refacere a amplasamentului au fost reestimate la 2.500 u.m., iar rata dobânzii de piață a fost reestimată la 14% pentru N+3.*

Înregistrările contabile privind provizionul pentru dezafectarea echipamentului tehnologic, aferente exercițiului N+2 sunt:

a)	*666*	=	*1513*	*223*
	105	=	*1513*	*200*
	6812	=	*1513*	*283*
b)	*666*	=	*1513*	*223*
	105	=	*1513*	*229*
c)	*2131*	=	*1513*	*229*
	666	=	*1513*	*29*
d)	*666*	=	*1513*	*223*
	2131	=	*1513*	*200*
	6812	=	*1513*	*29*
e)	*105*	=	*1513*	*452*

După cum s-a putut observa din studiile de caz de mai sus, costul unei imobilizări corporale poate fi afectat și cu unele elemente ca rezultat al aplicării altor norme contabile internaționale. Iată câteva dintre acestea:

- cheltuielile financiare în anumite condiții prevăzute de norma IAS 23 „Costurile împrumuturilor";
- valoarea inițială a unui activ utilizat de un locatar, în cadrul unui contract de leasing financiar este determinată conform principiilor fixate de norma IAS 17 „Contractele de locație";
- valoarea contabilă a imobilizărilor corporale poate să fie diminuată cu mărimea subvențiilor publice, aplicabile conform normei IAS 20 „Contabilizarea subvențiilor publice și informațiile de furnizat privind ajutorul public";

Scanned with OKEN Scanner

– costul estimat de dezmembrare (scoatere din funcțiune), de transport al activului, de reînnoire a zonei, în măsura în care acestea sunt contabilizate ca provizion, în conformitate cu norma IAS 37 „Provizioane, pasive eventuale și active eventuale".

Incidența acestor norme asupra evaluării inițiale a unei imobilizări corporale sau necorporale va fi prezentată în capitolele afectate studierii normelor în cauză.

4.2. Contabilizarea cheltuielilor ulterioare privind imobilizările corporale și necorporale

Cea mai mare parte a imobilizărilor corporale, dar și unele imobilizări necorporale ocazionează cheltuieli ulterioare achiziției sau terminării producției lor. Problema care se pune este de a ști dacă unele dintre aceste cheltuieli pot fi adăugate la valoarea imobilizărilor respective.

Potrivit IAS 16 și IAS 38, cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura imobilizărilor corporale, respectiv necorporale deja înregistrat în contabilitate trebuie să fie adăugate la valoarea contabilă a activului, atunci când este probabil ca întreprinderea să beneficieze de avantaje economice viitoare mai mari decât nivelul de performanță prevăzut inițial. Toate celelalte cheltuieli ulterioare trebuie înscrise în cheltuielile exercițiului în cursul căruia sunt angajate.

Se consideră că pot fi adăugate la valoarea activului cheltuielile care au efecte precum:

– creșterea duratei de viață utilă sau a capacității activului;
– ameliorarea substanțială a calității produselor fabricate;
– reducerea semnificativă a cheltuielilor de exploatare prevăzute inițial.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: În exercițiul N se efectuează reparația capitală a unui echipament tehnologic al întreprinderii. Costul reparației este de 70.000.000 lei și este format din:

- cheltuieli cu consumurile materiale 20.000.000 lei;
- cheltuieli cu salariile 30.000.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea 15.000.000 lei;
- cheltuieli cu serviciile prestate de terți 5.000.000 lei.

Expertiza tehnică atestă o creștere a duratei de utilitate a echipamentului cu 3 ani.

+A		-A; +D; +(-A);+D	
2131	=	%	70.000.000
Echipamente tehnologice		302	20.000.000
		Materiale consumabile	
		421	30.000.000
		Personal salarii datorate	
		2813	15.000.000
		Amortizarea	
		401	5.000.000
		Furnizori	

În practica întreprinderilor românești, cheltuielile sunt angajate după natură și nu după destinație. De aceea, o soluție mai adecvată ar fi cea indirectă, în care costul reparației tranzitează contul de profit și pierdere:

- înregistrarea cheltuielilor materiale:

+Ch		-A	
602	=	302	20.000.000
Cheltuieli cu materialele consumabile		Materiale consumabile	

- înregistrarea cheltuielilor de personal:

+Ch		+D	
641	=	421	30.000.000
Cheltuieli cu salariile datorate personalului		Personal –salarii datorate	

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	281 Amortizarea imobilizărilor corporale	15.000.000

– înregistrarea cheltuielilor cu serviciile prestate de terţi:

+Ch		+D	
628 Alte cheltuieli cu lucrări şi servicii prestate de terţi	=	401 Furnizori	5.000.000

– includerea costului reparaţiei în valoarea activului:

+A		-Ch	
2131 Echipamente tehnologice	=	722 Venituri din producţia de imobilizări corporale	70.000.000

Ulterior, costul reparaţiei va fi imputat contului de profit şi pierdere pe calea amortizării echipamentelor.

Exerciţiul 8

Nu pot fi incluse în valoarea unei imobilizări corporale următoarele cheltuieli:

1. *cheltuielile cu serviciile acordate după vânzare;*
2. *cheltuielile cu renovarea care pot fi recuperate prin utilizarea viitoare a activului;*
3. *cheltuielile cu reparaţiile de volum mare care ameliorează performanţa activului;*
4. *cheltuielile cu adoptarea unui nou procedeu de producţie care diminuează costurile;*

Scanned with OKEN Scanner

5. *cheltuielile de întreținere.*
   a) *1+2+5;*
   b) *2+3+4;*
   c) *1+4+5;*
   d) *2+4+5;*
   e) *2+3+5.*

Unele componente importante din cadrul imobilizărilor corporale pot necesita înlocuiri la intervale regulate de timp. Aceste componente sunt contabilizate ca active distincte, pentru că ele au durate de viață utilă diferite de cea a activului din care fac parte.

Exemplu: Un furnal necesită recăptușirea pereților după un anumit număr de ore de funcționare. Un avion necesită înlocuirea scaunelor și tapiseriei etc. Cheltuiala efectuată cu înlocuirea unei componente este contabilizată ca o achiziție a unui activ distinct, iar componenta înlocuită este scoasă din evidență.

Natura imobilizărilor necorporale face ca, într-un număr mare de cazuri, să nu fie posibil să se determine dacă este probabil ca o cheltuială ulterioară să majoreze sau să mențină nivelul avantajelor economice pe care întreprinderea le-ar obține de la aceste active. În plus, uneori, este dificil să se atribuie în mod direct aceste cheltuieli la o anumită imobilizare necorporală, ci numai la ansamblul activității.

Exemplu: Deseori întreprinderile fac cheltuieli pentru creșterea forței mărcilor, titlurilor de ziare și de reviste, listelor de clienți etc. Acestea sunt imputate contului de profit și pierdere pentru a evita recunoașterea ca activ a goodwill-ului generat intern.

Exercițiul 9

În exercițiul N, întreprinderea a efectuat cheltuieli cu modernizarea unui program informatic. Cheltuielile au inclus modificarea designului,

Scanned with OKEN Scanner

creșterea rapidității de prelucrare a datelor și adaptarea pentru lucrul în rețea. Valoarea totală a modernizării s-a ridicat la 50.000.000 lei. Costul de achiziție al programului informatic este de 200.000.000 lei iar amortizarea cumulată la data încheierii modernizării este de 100.000.000 lei. Durata de viață utilă este de 4 ani iar amortizarea este liniară.

Analizați influențele modernizării asupra programului informatic.

4.3. Amortizarea imobilizărilor corporale și necorporale

4.3.1. Definirea amortizării imobilizărilor corporale și necorporale

Amortizarea este alocarea sistematică la cheltuieli a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

Pe măsură ce avantajele economice ale unui activ sunt consumate de către întreprindere, valoarea contabilă a activului se reduce pentru a reflecta consumul său, de regulă prin înregistrarea unei cheltuieli cu amortizarea.

Avantajele economice relative la o imobilizare corporală sau necorporală sunt consumate de întreprindere în principal prin utilizarea activului. Cu toate acestea, și alți factori, cum sunt uzura morală și uzura fizică apărute chiar și când activul nu este utilizat, participă la diminuarea avantajelor economice pe care acest activ le-ar fi putut aduce întreprinderii.

Cheltuiala privind amortizările fiecărui exercițiu trebuie să afecteze contul de profit și pierdere, exceptând situația în care ea este încorporabilă în valoarea contabilă a unui alt activ.

Amortizarea economică sau contabilă este determinată în urma estimărilor și calculelor rezultate din deciziile conducerii întreprinderii. Ea afectează elementele de imobilizări ale activului bilanțier, în timp ce cheltuiala corespondentă afectează contul de profit și pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Ea nu se confundă cu amortizarea fiscală, care se determină în urma aplicării legii amortizării și a normelor metodologice aferente acesteia.

Amortizarea fiscală nu afectează performanța întreprinderii, ci doar masa impozabilă, implicit calculul impozitului pe profit.

Diferențele în timp între amortizarea contabilă și cea fiscală vor genera diferențe temporare impozabile sau deductibile, aspecte care vor fi studiate prin prezentarea politicilor de contabilizare a impozitului pe profit (IAS 12 „Impozitarea profitului").

4.3.2. Durata de amortizare a imobilizărilor corporale și necorporale

> ***Durata de viață utilă reprezintă:***
>
> ***(a) perioada pe parcursul căreia se estimează că întreprinderea va utiliza activul supus amortizării; sau***
>
> ***(b) numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de întreprindere prin folosirea activului respectiv.***

Într-adevăr, amortizarea nu are la bază, în mod obligatoriu, anii de utilizare. Ea poate să fie bazată, de asemenea, pe date fizice (numărul de piese produse; numărul de kilometri de parcurs etc.). Această posibilitate este recomandată în special activelor care se depreciază mai mult prin utilizarea lor decât prin învechirea lor sau pentru care ritmul de utilizare este neregulat.

Exemplu: Pentru a realiza un contract ce vizează furnizarea a 270.000 de piese în 3 ani, o întreprindere a pus la punct un echipament special al cărui cost de producție este de 180.000.000 lei. În acord cu clientul, scadențarul livrărilor de piese a fost fixat după cum urmează:

- în primul an: 54.000 de piese;
- în al doilea an: 81.000 de piese;
- în al treilea an: 135.000 de piese.

Mașina este scoasă din funcțiune la sfârșitul perioadei de derulare a contractului. Dacă se aplică metoda liniară sau degresivă pe 3 ani,

Scanned with OKEN Scanner

metodele în cauză nu conduc la un ritm real de depreciere. Ca atare, este preferabil ca amortizarea să se bazeze pe cantitățile produse, adică:

- în primul an: 180.000.000 x 54.000/270.000 = 36.000.000 lei;
- în al doilea an: 180.000.000 x 81.000/270.000 = 54.000.000 lei;
- în al treilea an: 180.000.000 x 135.000/270.000 = 90.000.000 lei.

Amortizarea unei imobilizări corporale trebuie să înceapă atunci când aceasta este disponibilă pentru utilizare și să se continue până la momentul derecunoașterii, chiar dacă, pe parcurs, activul este neutilizat.

Durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât viața sa economică. Estimarea duratei de utilitate a unei imobilizări corporale sau necorporale este o problemă de judecată profesională, bazată pe experiența întreprinderii.

Potrivit IAS 38, pentru determinarea duratei de utilitate a unei imobilizări necorporale, trebuie să se ia în considerare o serie de factori precum:

- utilizarea așteptată a activului;
- posibilitatea ca echipa de conducere să gestioneze sau nu eficient acest activ;
- ciclul de viață al activului și informații despre active similare;
- modificările cererii pentru produsele sau serviciile obținute cu ajutorul activului necorporal;
- perioada de control asupra activului și limitele legale de utilizare;
- dependența de alte active ale întreprinderii (de exemplu, un sistem informatic de operare a unei linii tehnologice de fabricație este dependent și de evoluția utilizării respectivei linii) etc.

Ca urmare a progresului tehnologic, informatic etc., durata de viață utilă a imobilizărilor necorporale este, în general, scurtă.

Scanned with OKEN Scanner

Ca regulă generală, cu cât durata de utilitate a unei imobilizări necorporale este mai mare, cu atât estimarea acesteia este considerată mai puțin fiabilă.

Exemplu: Imobilizări necorporale cu o durată de utilitate ce poate depăși 20 de ani sunt concesionarea unei autostrăzi, dreptul de a genera energie hidroelectrică, concesionarea unor terenuri petrolifere etc.

Versiunea anterioară a IAS 38 pornea de la prezumția că durata de viață utilă a unui activ necorporal este întotdeauna finită și că nu poate depăși, de obicei, 20 de ani de la data la care activul este disponibil pentru utilizare. Această prezumție a fost eliminată, standardul revizuit solicitând ca un activ necorporal să aibă o durată de viață nedeterminată când, pe baza unei analize a tuturor factorilor relevanți, nu există o limită previzibilă a perioadei pe parcursul căreia se așteaptă ca activul să genereze fluxuri nete de trezorerie pentru întreprindere.

IAS 38 revizuit prevede că durata de viață utilă a unui activ necorporal ce rezultă din drepturi contractuale sau alte drepturi legale nu trebuie să depășească perioada acestor drepturi dar poate fi mai scurtă, depinzând de perioada pe parcursul căreia se așteaptă ca activul să fie utilizat de întreprindere.

Dacă drepturile sunt acordate pentru un termen limitat ce poate fi reînnoit, durata de viață utilă include și perioada sau perioadele de reînnoire, doar dacă întreprinderea poate dovedi că acestea nu au costuri semnificative.

Factorii care dovedesc reînnoirea drepturilor contractuale sunt:

(i) experiența anterioară că astfel de drepturi sunt reînnoite;

Dacă reînnoirea este contingentă de consimțământul unei terțe părți, o dovadă este și dacă terța parte își va da consimțământul.

(ii) există dovezi că orice alte condiții necesare pentru a obține reînnoirea vor fi îndeplinite iar costul acestei reînnoiri pentru întreprindere nu este semnificativ comparativ cu beneficiile economice așteptate din reînnoire.

În cazul în care costul este semnificativ, el va fi considerat drept cost de achiziție pentru un nou activ necorporal la data reînnoirii.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru activele necorporale cu durată de viață nedeterminată, tratamentul contabil este următorul:

a) aceste active nu trebuie amortizate;

b) durata de viață utilă trebuie revizuită în fiecare perioadă de raportare pentru a determina dacă evenimentele și circumstanțele continuă să justifice o durată de viață nedeterminată; dacă nu, schimbarea de la durată de viață nedeterminată la durată finită este contabilizată ca o schimbare de estimare.

Amortizarea unui activ necorporal încetează la data cea mai recentă dintre:

(i) data de la care activul este deținut în vederea vânzării (sau inclus într-un grup de active deținute în vederea cedării) și

(ii) data la care activul este derecunoacut.

4.3.3. Valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale și necorporale

Valoarea amortizabilă este costul activului dacă întreprinderea are intenția să folosească bunul până la terminarea duratei sale economice de viață. Dacă întreprinderea are intenția să înlocuiască activul mai devreme de sfârșitul duratei economice de viață atunci valoarea amortizabilă se determină prin deducerea valorii reziduale din costul de intrare al acestuia.

Valoarea reziduală este suma netă pe care întreprinderea se așteaptă să o obțină prin vânzarea unui activ, la sfârșitul duratei sale de utilitate, după deducerea cheltuielilor estimate cu operația de cesiune.

Valoarea reziduală a unei imobilizări corporale sau necorporale trebuie să fie considerată nulă, cu excepția situațiilor în care:

(i) un terț s-a angajat să răscumpere activul, la sfârșitul duratei sale de utilitate;

(ii) există o piață activă pentru această imobilizare, și:

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea reziduală poate să fie determinată prin referire la această piață;
- dacă este probabil ca o astfel de piață să existe la sfârșitul duratei de utilitate a activului.

De regulă, valoarea reziduală este estimată cu ajutorul prețului care prevalează la data achiziției activului pentru un activ similar, care a ajuns la sfârșitul duratei de utilitate estimată și care a fost exploatat în condiții similare celor în care va fi utilizat activul.

În practică, valoarea reziduală a unei imobilizări corporale sau necorporale este adesea mai puțin importantă și ca atare nesemnificativă în calculul valorii amortizabile.

Existența celor două practici atât de diferite poate conduce la diferențe substanțiale atunci când valoarea reziduală diferă mult de valoarea netă contabilă a activului, în momentul cesiunii acestuia.

Exemplu: O întreprindere achiziționează un echipament tehnologic la un cost de 85.000.000 lei. Durata economică de viață a echipamentului este de 5 ani, dar întreprinderea prevede vânzarea lui după 4 ani de utilizare.

Dacă nu vom deduce valoarea reziduală din costul echipamentului vom obține o amortizare liniară anuală de 85.000.000/5 = 17.000.000 lei și o valoare netă contabilă de 85.000.000 – (17.000.000 x 4) = 17.000.000 lei la data cesiunii.

În schimb, dacă valoarea reziduală ar fi estimată la 20.000.000 lei, cheltuielile anuale cu amortizările ar fi de:

(85.000.000 – 20.000.000)/4 = 16.250.000 lei.

Exercițiul 10

Care ar fi valoarea amortizării, dacă valoarea reziduală este de 17.000.000 lei?

Valoarea reziduală a unui activ poate crește peste valoarea contabilă a activului. În acest caz, cheltuiala cu amortizarea este zero până în momentul în care valoarea reziduală va fi mai mică decât valoarea contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Fiecare componentă a unei imobilizări trebuie amortizată separat dacă are un cost semnificativ în raport cu costul total al activului luat în ansamblu. Este lăsată întreprinderii și posibilitatea de a amortiza separat părți dintr-un element chiar dacă acestea nu au cost semnificativ din total. Pot fi regrupate, în vederea amortizării, active care au aceeași durată de viață utilă și metodă de amortizare.

Activele neutilizate care sunt destinate vânzării sau scoaterii din funcțiune nu mai trebuie amortizate.

4.3.4. Metode de amortizare a imobilizărilor corporale și necorporale

Normele IAS 16 și IAS 38 nu impun anumite metode de amortizare, ci recomandă conducătorilor de întreprinderi ca în alegerea metodei să țină cont de ritmul real de consumare a avantajelor economice ale activelor imobilizate în cauză.

O întreprindere poate utiliza metoda liniară, metode degresive sau alte metode dacă acestea sunt justificate. Metoda aleasă va fi aplicată în același mod de la un exercițiu la altul, exceptând situația în care ar apărea o schimbare în ritmul așteptat al avantajelor economice referitoare la activul în cauză.

STUDIU DE CAZ

O întreprindere deține un echipament tehnologic, achiziționat la 1 ianuarie N, iar costul de achiziție este de 60.000.000 lei. Conducerea estimează durata de utilitate la 5 ani, iar valoarea reziduală la 10.000.000 lei.

Să calculăm amortizarea anuală dacă întreprinderea utilizează:

Cazul 1: metoda liniară;

Cazul 2: metoda degresivă cu cotă fixă și bază de amortizare variabilă;

Scanned with OKEN Scanner

Cazul 3: metoda degresivă cu cotă variabilă și bază fixă de amortizare;

Cazul 4: metoda accelerată.

Cazul 1: metoda liniară

Această metodă presupune că activul se depreciază uniform în timp. Astfel, în fiecare an amortizarea va fi de (60.000.000 – 10.000.000)/5 ani = 10.000.000 lei/an.

Înregistrarea amortizării în anul N:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	10.000.000

Cazul 2: metoda degresivă cu cotă fixă și bază de amortizare variabilă

O asemenea metodă este permisă și de normele românești. Ea presupune calculul unei cote de amortizare degresivă prin multiplicarea cotei de amortizare liniară cu un coeficient de degresie estimat de conducerea întreprinderii.

În cazul țării noastre, coeficienții de degresie sunt stabiliți prin legea amortizării în funcție de durata de viață a activului (1,5 dacă durata este cuprinsă între 2 și 5 ani, 2 dacă durata este cuprinsă între 6 și 10 ani și 2,5 dacă durata este mai mare de 10 ani).

Să presupunem că echipa de conducere a întreprinderii stabilește coeficientul de degresie de 2.

Cota de amortizare liniară = 100/5 =20%.

Cota de amortizare degresivă = 20% x 2 = 40%.

Amortizarea anuală se determină prin aplicarea cotei de amortizare degresivă la valoarea rămasă a activului (aceasta se diminuează de la un an la altul).

Scanned with OKEN Scanner

Tablou de calcul al amortizării

Ani	Valoare amortizabilă	Amortizare anuală	Valoare rămasă de amortizat
(0)	(1)=(3) precedent	(2) = (1) x 40%	(3) = (3) precedent – (2)
N	50.000.000	50.000.000 x 40% = 20.000.000	30.000.000
N+1	30.000.000	30.000.000 x 40% = 12.000.000	18.000.000
N+2	18.000.000	18.000.000 x 40% = 7.200.000	10.800.000
N+3	10.800.000	10.800.000/2 = 5.400.000	5.400.000
N+4	5.400.000	5.400.000	0

Se observă că, în anul N+2, amortizarea degresivă devine inferioară amortizării liniare. Din anul următor se revine la metoda liniară prin împărțirea valorii rămase la numărul de ani rămași.

Înregistrarea amortizării în anul N:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	30.000.000

Cazul 3: metoda degresivă cu cotă variabilă și bază fixă de amortizare

Această metodă este cunoscută sub denumirea SOFTY (metoda sumei anilor de utilizare). Valoarea amortizabilă este constantă și este dată de costul activului diminuat eventual cu valoarea reziduală. Cota de amortizare este degresivă și se determină pe baza ordinii descrescătoare a anilor de utilizare:

Scanned with OKEN Scanner

Tablou de calcul al amortizării

Ani	Valoare amortizabilă	Cota de amortizare	Amortizare anuală
(0)	(1)	(2)	(3) = (1) x (2)
1	50.000.000	5/15	16.666.667
2	50.000.000	4/15	13.333.333
3	50.000.000	3/15	10.000.000
4	50.000.000	2/15	6.666.667
5	50.000.000	1/15	3.333.333
Suma = 15	-	-	50.000.000

Înregistrarea amortizării în anul N:

+Ch		+(-A)	
6811	=	2813	16.666.667
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	

Cazul 4: metoda accelerată

Această metodă este permisă de normele românești. Ea constă în amortizarea în primul an de utilizare a unei cote de până la 50% din valoarea amortizabilă. Restul se amortizează liniar.

Tablou de calcul al amortizării

Ani	Amortizarea	Valoarea rămasă de amortizat
N	50.000.000 x 50% = 25.000.000	50.000.000 – 25.000.000 = 25.000.000
N+1	25.000.000/4 = 6.250.000	25.000.000 – 6.250.000 = 18.750.000
N+2	6.250.000	18.750.000 – 6.250.000 = 12.500.000
N+3	6.250.000	12.500.000 - 6.250.000 = 6.250.000
N+4	6.250.000	0

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 11

Fie un utilaj amortizabil pe o durată de 8 ani, începând cu 1 ianuarie N, prin metoda degresivă. Valoarea amortizabilă este de 80.000 u.m. iar coeficientul de degresie este de 2. La sfârșitul exercițiului N+2, amortizarea cumulată și valoarea rămasă neamortizată sunt de:

a) 62.450; 33.750;

b) 46.250; 37.530;

c) 25.642; 75.330;

d) 62.450; 37.530;

e) 46.250; 33.750.

Durata de viață utilă a unui element al imobilizărilor corporale sau necorporale trebuie revizuită periodic și, dacă estimările sunt semnificativ diferite de cele efectuate anterior, atunci cheltuiala cu amortizarea corespunzătoare perioadei curente și perioadelor viitoare trebuie ajustată.

De exemplu, durata de viață utilă poate fi prelungită ca urmare a efectuării unor cheltuieli ulterioare privind activul, ce îmbunătățesc parametrii de funcționare ai acestuia în plus față de performanța estimată inițial.

Pe de altă parte, schimbările tehnologice și schimbările în structura pieței pot duce la diminuarea duratei de viață a activului. În aceste cazuri, durata de viață utilă și, prin urmare, cota de amortizare, sunt modificate pentru perioada curentă și pentru perioadele următoare.

Exemplu: La 1 ianuarie N-1, întreprinderea a achiziționat un utilaj al cărui cost de achiziție este 120.000.000 lei. Conducerea întreprinderii a estimat durata de utilizare a utilajului la 8 ani și valoarea reziduală la 20.000.000 lei. La sfârșitul exercițiului N+1, se estimează că durata de utilizare ce corespunde cel mai bine noilor condiții este de 5 ani iar valoarea reziduală apreciată din perspectiva unei posibile vânzări

Scanned with OKEN Scanner

la sfârșitul duratei de utilizare este de 40.000.000 lei. Întreprinderea utilizează metoda liniară de amortizare.

Amortizarea exercițiilor N-1 și N este de (120.000.000 – 20.000.000)/ 8 = 12.500.000.

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N este de 120.000.000 – 12.500.000 x 2 = 95.000.000 lei.

Valoarea amortizabilă a următoarelor trei exerciții (din durata estimată de 5 ani s-au scurs deja 2 ani) este de (95.000.000 – 40.000.000)/3 = 18.333.333 lei.

Dacă ritmul de consumare de către întreprindere a avantajelor economice ale activului nu poate fi determinat în mod fiabil, trebuie să fie aplicată metoda liniară.

Metoda de amortizare utilizată trebuie să fie aplicată în mod coerent și permanent de la un exercițiu la altul, exceptând situația în care ritmul așteptat de consumare a avantajelor economice de obținut din activ se schimbă.

Exercițiul 12

Despre un utilaj se cunosc următoarele informații:

– cost de achiziție 120.000.000 lei;

– durata de amortizare 10 ani;

– metoda de amortizare liniară;

– valoarea reziduală estimată 20.000.000 lei.

La sfârșitul celui de-al patrulea an, se trece la metoda de amortizare degresivă. Coeficientul de degresie este 2. Se reestimează durata de utilizare la 8 ani iar valoarea reziduală la 15.000.000 lei. Să se întocmească tabloul de amortizare al utilajului.

Scanned with OKEN Scanner

4.4. Evaluarea posterioară recunoașterii inițiale

4.4.1. Prelucrarea de referință

După contabilizarea sa ca activ, o imobilizare corporală sau necorporală trebuie să fie contabilizată la costul său diminuat cu amortizările cumulate și cu orice pierderi cumulate din depreciere.

Exemplu: La data de 10.02.N a fost achiziționat un echipament tehnologic la costul de achiziție de 60.000.000 lei. Durata de viață utilă este de 5 ani. La 31.12.N, valoarea de piață a activului este de 45.000.000 lei. La ce valoare va figura în bilanț echipamentul tehnologic?

– contabilizarea inițială a activului la costul de achiziție (neglijăm impactul taxei pe valoare adăugată):

+A		+D	
2131 Echipamente tehnologice	=	404 Furnizori de imobilizări	60.000.000

– contabilizarea amortizării aferente exercițiului N. Aceasta se calculează începând cu luna următoare intrării activului:

Amortizarea = 60.000.000 x 10luni/12 luni x 1/5 ani = 10.000.000 lei

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– contabilizarea pierderii din depreciere:

Pierderea din depreciere = Valoarea contabilă netă a activului – Valoarea de piață = (60.000.000 – 10.000.000) – 45.000.000 = 5.000.000 lei:

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	5.000.000

Evaluarea și contabilizarea pierderilor din deprecierea activelor face obiectul standardului IAS 36 „Deprecierea activelor". Acest standard va fi dezvoltat în capitolul 5.

– închiderea conturilor de cheltuieli:

-Cp		-Ch;-Ch	
121 Rezultatul exercițiului	=	% 6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	15.000.000 10.000.000
		6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	5.000.000

– evaluarea activului în bilanț:

Bilanț la 31.12.N			
Activ	Suma	Datorii + Capitaluri proprii	Suma
Echipamente tehnologice (2131-2813-2913)	45.000.000	Furnizori (404) Rezultatul exercițiului (121)	60.000.000 -15.000.000
Total	45.000.000	Total	45.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 13

O întreprindere deține un mijloc fix dobândit la începutul exercițiului N la costul de 50.000.000 lei. Durata de viață utilă este estimată la 10 ani iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară. La sfârșitul exercițiului N+2 se apreciază că durata de viață utilă care corespunde cel mai bine condițiilor de exploatare ale mijlocului fix este de 7 ani (durata rămasă este de 5 ani). Se decide trecerea la amortizarea degresivă și se stabilește un coeficient de degresie de 1,5. La ce valoare va fi evaluat mijlocul fix în bilanțul exercițiului N+3?

Versiunea anterioară a IAS 38 solicita ca testul de depreciere pentru activele necorporale amortizate pe o perioadă ce depășea 20 de ani să fie efectuat la fiecare sfârșit de an chiar dacă nu existau indicii de depreciere. Această cerință a fost înlăturată, astfel că, testul de depreciere pentru un activ necorporal cu durată de viață finită, amortizat pe o perioadă mai mare de 20 de ani este efectuat atunci când există indicii de depreciere potrivit IAS 36.

4.4.2. Cealaltă prelucrare autorizată

Ulterior recunoașterii inițiale ca activ, o imobilizare corporală sau necorporală trebuie înregistrată la valoarea reevaluată mai puțin orice amortizare ulterioară cumulată și pierderile cumulate din depreciere.

A reevalua un activ de natura imobilizărilor corporale sau necorporale înseamnă a înlocui valoarea netă contabilă a acestuia cu valoarea justă. Valoarea justă este, în general, valoarea de piață.

Valoarea justă a imobilizărilor corporale sau necorporale este, de obicei, valoarea lor de piață determinată în urma unei evaluări de către experți.

Atunci când nu există nici o posibilitate de a identifica o valoare de piață, din cauza faptului că acel gen de imobilizări este foarte rar vândut, atunci acele active sunt evaluate la costul de înlocuire, mai puțin amortizarea corespunzătoare.

Scanned with OKEN Scanner

Reevaluările trebuie efectuate cu suficientă regularitate, în așa fel încât valoarea contabilă să nu difere în mod semnificativ de valoarea care poate fi determinată pe baza valorii juste la data bilanțului.

În țara noastră, reevaluările imobilizărilor corporale au fost impuse întreprinderilor prin Hotărâri de Guvern. Acestea au avut drept scop atenuarea efectelor inflației în conturi. Este edificator să aflați că la începutul anilor '90, un mijloc fix avea o valoare minimă legală de câteva sute lei. În prezent, potrivit reglementărilor ce amendează legea amortizării, un mijloc fix trebuie să aibă o valoare de cel puțin 15.000.000 lei. Deci, în condiții de inflație, activele sunt subevaluate. Reevaluarea lor este un paliativ la inflație.

Apreciem că, în țara noastră, reevaluarea activelor s-a făcut „cu zgârcenie", în primul rând din motive fiscale (s-au făcut trei reevaluări în 13 ani). O „generozitate" în materie de reevaluare are ca efect creșterea cheltuielilor cu amortizarea și implicit diminuarea sarcinii fiscale a întreprinderii. Reevaluările nu au vizat și imobilizările necorporale.

Potrivit IAS 16, pentru imobilizările corporale care înregistrează evoluții nesemnificative ale valorii lor juste, este suficientă o reevaluare la intervale de 3-5 ani. Dacă evoluțiile valorii juste sunt importante atunci se recomandă o reevaluare anuală.

În cazul în care un element al imobilizărilor corporale este reevaluat, atunci întreaga clasă din care face parte acel element trebuie reevaluată.

Atunci când valoarea contabilă a unui activ crește, ca urmare a unei reevaluări, creșterea are ca efect și majorarea capitalurilor proprii, în speță a rezervelor din reevaluare.

Pentru contabilizarea reevaluărilor imobilizărilor corporale și necorporale se folosește unul din următoarele două procedee:

a) **procedeul 1** (reevaluarea simultană a valorii brute și a amortizărilor cumulate);

b) **procedeul 2** (reevaluarea valorii rămase neamortizate).

Scanned with OKEN Scanner

STUDIU DE CAZ

O întreprindere deține echipamente tehnologice achiziționate la un cost de 200.000.000 lei, amortizate pentru suma de 50.000.000 lei. Întreprinderea decide să contabilizeze echipamentele la valoarea justă determinată de experți de 450.000.000 lei. Operația constă în creșterea valorii rămase și a capitalurilor proprii cu 300.000.000 lei.

a) Procedeul 1 (reevaluarea simultană a valorii brute și a amortizărilor cumulate)

Acest procedeu presupune parcurgerea următoarelor etape:

- etapa 1: calculul coeficientului de reevaluare ca raport între valoarea justă și valoarea rămasă a activelor supuse reevaluării:

  Coeficient = 450.000.000/(200.000.000 – 50.000.000) = 3

- etapa 2: reevaluarea valorii brute și a amortizării cumulate:

Valoarea brută reevaluată (-)Amortizarea cumulată reevaluată	200.000.000 x 3= 600.000.000 50.000.000 x 3 = 150.000.000
(=)Valoarea netă reevaluată	450.000.000

- etapa 3: contabilizarea operației de reevaluare:

+A	=	+(-A); +Cp	
2131 Echipamente tehnologice		% 2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor.	400.000.000 100.000.000
		105 Rezerve din reevaluare	300.000.000

b) Procedeul 2 (reevaluarea valorii rămase neamortizate)

Acest procedeu presupune parcurgerea următoarelor etape:

– etapa 1: anularea amortizărilor cumulate:

-(-A)		-A	
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice	50.000.000

– etapa 2: reevaluarea valorii rămase:

+A		+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	300.000.000

O întreprindere procedează la reevaluarea construcțiilor sale. Costul istoric (valoarea brută) al construcțiilor este de 400.000.000 lei, amortizările cumulate de 130.000.000 lei, iar valoarea actuală de 500.000.000 lei. Care dintre următoarele valori exprimă rezerva din reevaluare, în condițiile în care aceasta este prima reevaluare a acestei categorii de imobilizări?

a) 100.000.000 lei;

b) 370.000.000 lei;

c) 230.000.000 lei;

d) 270.000.000 lei;

e) –30.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă în mod excepțional reevaluarea conduce la o diminuare a valorii activului, această diminuare este înregistrată în cheltuielile exercițiului în curs.

Exemplu: Să presupunem că reevaluarea terenurilor ar fi condus la atribuirea unei valori actuale de 120.000.000 lei. În acest caz, ar trebui să se înregistreze o depreciere de 150.000.000 – 120.000.000 = 30.000.000 lei.

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	30.000.000

În măsura în care o reevaluare pozitivă compensează o reevaluare negativă a aceluiași activ, anterior contabilizată la cheltuieli, reevaluarea pozitivă trebuie să fie contabilizată la venituri.

Exemplu: Dacă ulterior constatării deprecierii de 30.000.000 lei activul este reevaluat iar valoarea justă a acestuia crește la 160.000.000 lei atunci reevaluarea se va contabiliza astfel:

– contabilizarea la venituri a reevaluării pozitive până la limita reevaluării negative contabilizate anterior la cheltuieli:

-(-A)		+V	
2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	=	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	30.000.000

– contabilizarea la capitaluri proprii ale reevaluării pozitive rămase:

+A		+Cp	
2111 Terenuri	=	105 Rezerve din reevaluare	10.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 15

Întreprinderea ALFA a achiziționat la începutul exercițiul N un program informatic cu 100.000.000 lei (durata de utilitate este estimată la 5 ani). În N+1, managerii au determinat o reducere de valoare a programului, deoarece valoarea justă este de 50.000.000 lei. În N+2, valoarea justă a programului informatic este estimată la 80.000.000 lei.

Care este tratamentul contabil al reevaluărilor efectuate asupra programului informatic?

O reevaluare negativă trebuie să fie direct imputată asupra rezervelor din reevaluare corespondente, în măsura în care o astfel de diminuare nu depășește mărimea rezervelor din reevaluare referitoare la același activ.

Exemplu: La sfârșitul exercițiului N, o clădire a fost reevaluată la 250.000.000 lei iar rezerva din reevaluare contabilizată la capitaluri proprii este de 50.000.000 lei. La sfârșitul exercițiului N+1, valoarea justă a clădirii este de 180.000.000 lei iar amortizarea aferentă exercițiului este de 10.000.000 lei. Cum se contabilizează reevaluarea clădirii la sfârșitul exercițiului N+1?

– imputarea reevaluării negative cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente:

Reevaluarea negativă = (250.000.000 – 10.000.000) - 180.000.000 = 60.000.000 lei.

-Cp		-A	
105 Rezerve din reevaluare	=	212 Construcții	50.000.000

– contabilizarea la cheltuieli a restului din reevaluarea negativă:

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2912 Provizioane pentru deprecierea construcțiilor	10.000.000

Exercițiul 16

La începutul exercițiului N, întreprinderea a achiziționat echipamente tehnologice la costul de 200.000.000 lei. Durata de utilitate a acestora este estimată la 20 de ani iar amortizarea se calculează prin metoda liniară. Pe durata de utilizare a echipamentelor s-a procedat la următoarele reevaluări:

- *la sfârșitul exercițiului N+2, când valoarea justă a activelor a fost de 250.000.000 lei. Durata de utilitate este reestimată la 19 ani (au mai rămas 16 ani) în exercițiul N-3.*
- *la sfârșitul exercițiului N+4, când valoarea justă a activelor a fost de 200.000.000 lei; la sfârșitul exercițiului N+5, durata de utilitate este reestimată la 15 ani (au mai rămas 10 ani).*
- *la sfârșitul exercițiului N+6, când valoarea justă a fost de 90.000.000 lei; la sfârșitul exercițiului N+7, durata de utilitate este reestimată la 16 ani (au mai rămas 9 ani).*
- *la sfârșitul exercițiului N+10, când valoarea justă a fost de 70.000.000 lei.*

Care este tratamentul contabil al reevaluărilor echipamentelor tehnologice?

Rezerva din reevaluare inclusă în capitalurile proprii poate fi transferată în mod direct la rezultatul reportat, atunci când aceasta este realizată.

O parte din rezerva din reevaluare poate să fie realizată pe măsură ce activul este folosit în întreprindere. În acest caz mărimea rezervelor din reevaluare realizate este diferența dintre amortizarea bazată pe valoarea contabilă reevaluată a activului și amortizarea bazată pe costul inițial al activului.

STUDIU DE CAZ

La 1.01.N se achiziționează un echipament tehnologic la costul de achiziție de 200.000.000 lei. Durata de utilitate este de 10 ani iar amortizarea este liniară. La sfârșitul exercițiului N+1 se procedează la reevaluarea echipamentului, valoarea justă a acestuia fiind de 240.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

– contabilizarea amortizării aferente exercițiului N:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	20.000.000

– contabilizarea amortizării aferente exercițiului N+1:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	20.000.000

– anularea amortizării cumulate și contabilizarea reevaluării echipamentului la sfârșitul exercițiului N+1:

Costul de achiziție	200.000.000
(-)Amortizarea cumulată	40.000.000
(=)Valoarea contabilă netă (1)	160.000.000
Valoarea justă (2)	240.000.000
Rezerva din reevaluare (2) – (1)	80.000.000

-(-A)		-A	
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice	40.000.000

+A		+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	80.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– contabilizarea în fiecare din cei 8 ani rămași a amortizării aferente:

Valoarea amortizabilă (/)Durata de amortizare	240.000.000 8 ani
(=)Amortizarea anuală aferentă valorii reevaluate	30.000.000
Amortizarea aferentă costului inițial	20.000.000
Rezerva din reevaluare realizată	10.000.000

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	30.000.000

Și, concomitent, transferarea rezervei din reevaluare realizate la rezultatul reportat:

-Cp		+Cp	
105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	10.000.000

Se poate observa cu ușurință că, la momentul casării activului (sfârșitul exercițiului N+9), rezerva din reevaluare este realizată integral:

- (-A)		-A	
2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	2131 Echipamente tehnologice	240.000.000

Scanned with OKEN Scanner

D	105 Rezerve din reevaluare		C
N+2	10.000.000	80.000.000	N+1
N+3	10.000.000		
N+4	10.000.000		
N+5	10.000.000		
N+6	10.000.000		
N+7	10.000.000		
N+8	10.000.000		
N+9	10.000.000		
Sold	0		

D	2813 Amortizarea echipamentelor		C
		20.000.000	N
N+1	40.000.000	20.000.000	N+1
		30.000.000	N+2
		30.000.000	N+3
		30.000.000	N+4
		30.000.000	N+5
		30.000.000	N+6
		30.000.000	N+7
		30.000.000	N+8
N+9	240.000.000	30.000.000	N+9
Sold	0		

Rezervele din reevaluare sunt reluate la rezultatul reportat în același ritm cu amortizarea. Cu alte cuvinte, dacă activul reevaluat se amortizează degresiv, spre exemplu, atunci rezervele vor fi încorporate în rezultatul reportat tot degresiv.

Exercițiul 17

Întreprinderea ALFA deține o marcă de fabricație achiziționată cu 800 mil. lei. Ea este reevaluată la sfârșitul exercițiului N când amortizarea cumulată este de 400 mil. lei iar valoarea reevaluată este de 500 mil. lei. Durata de viață estimată a mărcii este de 10 ani iar amortizarea este liniară.

Determinați rezerva din reevaluare care va fi realizată anual.

Scanned with OKEN Scanner

Rezerva din reevaluare este realizată şi cu ocazia cedării activului reevaluat.

Exemplu: Să presupunem că întreprinderea decide să vândă echipamentul din aplicaţia de mai sus la sfârşitul exerciţiului N+6, la un preţ de vânzare de 100.000.000 lei.

Valoarea reevaluată	240.000.000
Amortizarea cumulată la data cedării activului	150.000.000
Valoarea contabilă netă	90.000.000
Rezerva din reevaluare nerealizată la data cesiunii	30.000.000

– contabilizarea vânzării echipamentului:

+A		+V	
461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital	100.000.000

– contabilizarea descărcării de gestiune:

- (-A); +Ch		-A	
%	=	2131 Echipamente tehnologice	240.000.000
2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor			150.000.000
6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital			90.000.000

Scanned with OKEN Scanner

Și, concomitent, transferarea la rezultatul reportat a rezervei din reevaluare nerealizate:

-Cp		+Cp	
105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	30.000.000

S.C. ALFA S.A. deține un teren achiziționat în exercițiul N la costul de 50.000.000 lei. La sfârșitul exercițiului N+5 valoarea justă a terenului este de 70.000.000 lei. Terenul este vândut în exercițiul N+7 la prețul de vânzare de 60.000.000 lei. Care este tratamentul contabil al rezervei din reevaluare?

IAS 16 și IAS 38 nu precizează dacă rezervele din reevaluare sunt distribuibile sau nu.

IAS 16 revizuit precizează că, în cazul vânzării pe credit a unei imobilizări corporale, întreprinderea trebuie să procedeze la derecunoașterea acesteia dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de norma IAS 18 „Venituri".

De asemenea, întreprinderea trebuie să derecunoască o componentă a unei imobilizări corporale, dacă aceasta a fost înlocuită iar costul înlocuirii a fost inclus în valoarea contabilă a imobilizării.

Scanned with OKEN Scanner

4.5. Rezumat

1. Imobilizările corporale sunt acele active care:

   (a) sunt deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților, sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

   (b) este posibil să fie utilizate pe parcursul mai multor perioade.

2. Conform IAS 38 „Imobilizări necorporale", aceste bunuri sunt active identificabile, nemonetar și fără substanță fizică.

3. Există situații în care unele întreprinderi utilizează active complexe. Acestea pot fi constituite din subansamble care au durate de utilizare diferite. În astfel de cazuri fiecare element trebuie să fie contabilizat în mod separat și amortizat pe durata sa de utilitate.

4. Un element necorporal este identificabil dacă se distinge cu claritate de fondul comercial (goodwill).

5. Fondul comercial determinat cu ocazia achiziției unei întreprinderi poate fi pozitiv (goodwill) sau negativ (badwill) și se determină ca diferență între valoarea de piață și valoarea contabilă a acesteia.

6. Costul de achiziție a unei imobilizări este constituit din prețul său de cumpărare, la care se adaugă taxele vamale, taxele nerecuperabile și toate cheltuielile direct atribuibile, angajate pentru a aduce activul în starea de utilizare prevăzută. Prețul de cumpărare este diminuat cu reducerile de preț.

7. Imobilizările corporale pot fi obținute în schimbul altor active nemonetare sau pot fi obținute în schimbul unei contraprestații monetare și a unui activ nemonetar.
   Costul acestor active este valoarea justă, cu excepția următoarelor situații:

   a) tranzacția de schimb nu are substanță comercială;

Scanned with OKEN Scanner

b) nu pot fi evaluate fiabil nici valoarea justă a activului primit nici a celui cedat.

Această modalitate de evaluare este practicată chiar dacă activul cedat nu poate fi derecunoscut imediat. Dacă activul achiziționat nu este evaluat la valoarea justă, atunci el este evaluat la valoarea contabilă a activului cedat.

8. Costul unei imobilizări cuprinde și estimarea inițială a costurilor cu dezafectarea activului și refacerea amplasamentului care dau naștere unei obligații pentru întreprindere fie la achiziție, fie ca urmare a utilizării activului într-o anumită perioadă, în alte scopuri decât pentru producția de stocuri în perioada respectivă.

IAS 16 revizuit clarifică faptul că suma estimată a acestor costuri va fi capitalizată la recunoasterea inițială. Schimbările ulterioare în valoarea estimată vor fi recunoscute ca provizion dacă sunt îndeplinite criteriile prevăzute de IAS 37.

Schimbările valorii datoriei sunt contabilizate potrivit IFRIC 1.

9. Costul de producție se determină după aceleași principii ca în cazul stocurilor obținute din producție proprie.

10. Activele necorporale provenite din cercetare nu trebuie recunoscute. Cheltuiala de cercetare trebuie recunoscută ca o cheltuială, atunci când ea este angajată. Un activ necorporal provenit din dezvoltare trebuie să fie recunoscut dacă și numai dacă există certitudinea obținerii de avantaje economice viitoare.

11. Potrivit IAS 16 și IAS 38, cheltuielile ulterioare aferente unui element de natura imobilizărilor corporale și respectiv necorporale deja înregistrat în contabilitate trebuie să fie adăugate la valoarea contabilă a activului, atunci când este probabil ca întreprinderea să beneficieze de avantaje economice viitoare mai mari decât nivelul de performanță prevăzut inițial. Toate celelalte cheltuieli ulterioare trebuie înscrise în cheltuielile exercițiului în cursul căruia sunt angajate.

12. Amortizarea este alocarea sistematică la cheltuieli a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viață utilă.

Scanned with OKEN Scanner

13. Amortizarea economică sau contabilă este determinată în urma estimărilor și calculelor rezultate din deciziile conducerii întreprinderii. Ea afectează elementele de imobilizări ale activului bilanțier, în timp ce cheltuiala corespondentă afectează contul de profit și pierdere.

14. Durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât viața sa economică. Estimarea duratei de utilitate a unei imobilizări corporale sau necorporale este o problemă de judecată profesională, bazată pe experiența întreprinderii.

15. Amortizarea unui activ necorporal încetează la data cea mai recentă dintre:

(i) data de la care activul este deținut în vederea vânzării (sau inclus înt-un grup de active deținute în vederea cedării) și

(ii) data la care activul este derecunoacut.

16. O întreprindere poate utiliza metoda liniară, metode degresive sau alte metode dacă acestea sunt justificate. Metoda aleasă va fi aplicată în același mod de la un exercițiu la altul, exceptând situația în care ar apărea o schimbare în ritmul așteptat al avantajelor economice referitoare la activul în cauză.

17. A reevalua un activ de natura imobilizărilor corporale sau necorporale înseamnă a înlocui valoarea netă contabilă a acestuia cu valoarea justă. Valoarea justă este, în general, valoarea de piață.

18. Atunci când valoarea contabilă a unui activ crește, ca urmare a unei reevaluări, creșterea are ca efect și majorarea capitalurilor proprii, în speță a rezervelor din reevaluare.

Scanned with OKEN Scanner

4.6. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: Cu ocazia evaluării, experții ar fi putut constata:
– existența unor mijloace fixe care trebuiau de mult casate;
– existența unor stocuri depreciate sau greu vandabile;
– existența unor creanțe incerte sau pierdute definitiv;
– existența unor importante datorii purtătoare de dobândă etc.

Efectul evaluării este reducerea valorii de piață a activelor și creșterea valorii de piață a datoriilor, cu alte cuvinte, posibilitatea apariției unui badwill.

Exercițiul 2: Varianta corectă este e). Programele informatice de contabilitate răspund definiției deoarece pot fi identificabile și evaluate fiabil. Elementele din celelalte variante de răspuns nu pot fi separate de fondul comercial al întreprinderii.

Exercițiul 3:

Preț de cumpărare	5.000.000 lei
(+) cheltuieli de transport	500.000 lei
(+) cheltuieli cu punerea în funcțiune	700.000 lei
(=) Costul de achiziție	6.200.000 lei

Varianta corectă este c). Celelalte elemente sunt incluse în costul imobilizărilor obținute din producție proprie și nu din achiziție.

Exercițiul 4:

Prețul echipamentului	500.000.000 lei
(+) cheltuieli de transport și montaj	100.000.000 lei
(+) costul produsului program A	50.000.000 lei
(=) Costul de achiziție	650.000.000 lei

Contabilizarea intrării echipamentului:

2131 = 404 650.000.000 lei

Contabilizarea intrării imobilizării necorporale (produsul program B):

208 = 404 10.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 5: Faza de cercetare:

01.01.N-31.03.N	50 mil. lei
01.04.N-10.06.N	20 mil. lei
11.06.N-30.10.N	60 mil. lei
Total	130 de mil. lei

Faza de dezvoltare:

01.01.N+1–30.06.N+1	40 mil. lei
01.01.N+1–30.06.N+1	80 mil. lei
Total	120 mil. lei

Cheltuielile aferente fazei de cercetare de 130 mil. lei vor fi înregistrate în contul de profit și pierdere. Cheltuielile aferente fazei de dezvoltare de 120 mil. lei vor fi recunoscute ca imobilizări necorporale.

Exercițiul 6: **Înregistrările aferente exercițiului N:**

a) achiziția echipamentului tehnologic:

2131 = 404 10.000

b) capitalizarea valorii actualizate a cheltuielilor de dezafectare și de refacere a amplasamentului:

2131 = 1513 1.116

Valoarea actualizată = 2.000/(1+0,12) x (1+0,15) x (1+0,16) x (1+0,20) = 1.116 u.m.

c) creșterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpului pentru suma de 134 u.m. (1.116 x 12%):

666 = 1513 134

d) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N:

Valoarea amortizabilă = 10.000 + 1.116 = 11.116 u.m.

Amortizarea = 11.116 u.m./4 ani = 2.779 u.m.

6811 = 2813 2.779

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

a) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+1:

6811 = 2813 2.779

Scanned with OKEN Scanner

b) creșterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpului pentru suma de 188 u.m. (1.250 x 15%):

666 = 1513 188

Înregistrările aferente exercițiului N+2:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor de dezafectare și de refacere a amplasamentului este de 1.316 = 1.500/(1+0,14) și se justifică astfel:

– ca o consecință a trecerii timpului, 1.438 x 16% = 230 u.m.

666 = 1513 230

– ca urmare a reestimării valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 1.316 – 1.438 – 230 = - 352 u.m.

1513 = 2131 352

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 11.116-2x2.779-352 = 5.206 u.m.

Amortizarea = 5.206 u.m./2ani = 2.603 u.m.

Varianta corectă este d).

Exercițiul 7: Înregistrările aferente exercițiului N:

a) achiziția echipamentului tehnologic:

2131 = 404 50.000

b) capitalizarea valorii actualizate a cheltuielilor de dezafectare și de refacere a amplasamentului:

2131 = 1513 1.207

Valoarea actualizată = 2.000/(1+0,10) x (1+0,12) x (1+0,15) x (1+0,17) = 1.207 u.m.

c) creșterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpului pentru suma de 121 u.m. (1.207 x 10%):

666 = 1513 121

d) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N:

Valoarea amortizabilă = 50.000 + 1.207 = 51.207 u.m.

Amortizarea = 51.207 u.m./4 ani = 12.802 u.m.

6811 = 2813 12.802

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările aferente exercițiului N+1:

a) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+1:

6811 = 2813 12.802

b) reevaluarea echipamentului tehnologic:

Valoarea contabilă netă = 51.207 - 12.802 x 2 = 25.603 u.m.

Valoarea justă = 25.803 u.m.

Rezerva din reevaluare = 25.803 – 25.603 = 200 u.m.

2131 = 105 200

c) creșterea valorii provizionului ca urmare a trecerii timpului pentru suma de 159 u.m. (1.328 x 12%):

666 = 1513 159

Înregistrările aferente exercițiului N+2:

a) valoarea actualizată a cheltuielilor de dezafectare și de refacere a amplasamentului este de 2.193 = 2.500/(1+0,14) și se justifică astfel:

– ca o consecință a trecerii timpului, 1.487 x 15% = 223 u.m.

666 = 1513 223

– ca urmare a reestimării valorii cheltuielilor, a momentului în care acestea vor fi angajate și a ratei dobânzii pentru diferență: 2.193 – 1487 – 223 = 483 u.m.

Această diferență se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare iar restul va fi constatat ca o cheltuială:

105 = 1513 200

6812 = 1513 283

b) înregistrarea amortizării aferente exercițiului N+2:

Valoarea amortizabilă = 25.803 u.m.

Amortizarea = 25.803 u.m./2ani = 12.902 u.m.

Varianta corectă este a).

Exercițiul 8: Varianta corectă este b). Doar aceste elemente îmbunătățesc performanțele inițiale ale imobilizării corporale. Celelalte sunt efectuate pentru menținerea performanțelor inițiale și prin urmare nu pot fi capitalizate.

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 9:

Cost de achiziție	200.000.000 lei
(-) Amortizarea cumulată	100.000.000 lei
(=) Valoarea netă	100.000.000 lei
(+) Costul modernizării	50.000.000 lei
(=) Valoarea amortizabilă	150.000.000 lei
(/) 2 ani rămași	
(=) Amortizarea anuală	75.000.000 lei

Costul modernizării este inclus în costul programului și recuperat prin amortizare:

208 = 721	50.000.000 lei
6811 = 2808	75.000.000 lei

Exercițiul 10: Amortizarea anuală = (85.000.000 – 17.000.000)/4ani = 17.000.000 lei.

Amortizarea cumulată la data cesiunii activului va fi de 17.000.000 x 4ani = 68.000.000 lei.

Valoarea netă la data cesiunii = 85.000.000 – 68.000.000 lei = 17.000.000 lei.

Exercițiul 11: Cota de amortizare liniară = 100%/8 ani = 12,5%.

Cota de amortizare degresivă = 12,5 x 2 = 25%.

Amortizarea aferentă exercițiului N:

80.000 x 25% = 20.000

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N:

80.000 – 20.000 = 60.000

Amortizarea aferentă exercițiului N+1:

60.000 x 25% = 15.000

Amortizarea cumulată la sfârșitul exercițiului N+1:

20.000 + 15.000 = 35.000

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N+1:

60.000 – 15.000 = 45.000

Amortizarea aferentă exercițiului N+2:

45.000 x 25% = 11.250

Scanned with OKEN Scanner

Amortizarea cumulată la sfârșitul exercițiului N+2:

35.000 + 11.250 = 46.250

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N+2:

45.000 – 11.250 = 33.750

Varianta corectă este e).

Exercițiul 12: Valoarea amortizabilă = 120.000.000 – 20.000.000 = 20.000.000 lei.

Amortizarea liniară anuală = 100.000.000 lei/10 ani = 10.000.000 lei.

Amortizarea cumulată în primii trei ani de utilizare = 10.000.000 x 3 = 30.000.000 lei.

Valoarea rămasă la sfârșitul anului 3 = 120.000.000 – 30.000.000 = 90.000.000 lei.

Durata de utillitate reestimată = 8 ani.

Durata de utilizare rămasă = 5 ani.

Cota de amortizare liniară = 100%/5 ani = 20%.

Cota de amortizare degresivă = 20% x 2 = 40%.

Tabloul de amortizare

Ani	Amortizare	Valoare rămasă
1	10.000.000	110.000.000
2	10.000.000	100.000.000
3	10.000.000	90.000.000
4	(90.000.000 – 15.000.000) x 40% = 30.000.000	90.000.000 – 30.000.000 = 60.000.000
5	60.000.000 x 40% = 24.000.000	60.000.000 – 24.000.000 = 36.000.000
6	36.000.000 x 40% = 14.400.000	36.000.000 – 14.400.000 = 21.600.000
7	21.600.000/2 = 10.800.000	21.600.000 – 10.800.000 = 10.800.000
8	10.800.000	0
Total	120.000.000	X

Exercițiul 13: Cost de achiziție = 50.000.000 lei.

Durata estimată = 10 ani.

Amortizarea liniară = 50.000.000 lei/10 ani = 5.000.000 lei.

Amortizarea cumulată a exercițiilor N și N+1 = 10.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N+1 = 50.000.000 – 10.000.000 = 40.000.000 lei.

Durata reestimată = 7 ani.

Durata rămasă = 7ani – 2ani = 5 ani.

Cota de amortizare liniară = 100%/5ani = 20%.

Cota de amortizare degresivă = 20%x 1,5 =30%.

Amortizarea aferentă exercițiului N+2 = 40.000.000 x 30% =12.000.000 lei.

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N+2 = 40.000.000 – 12.000.000 = 28.000.000 lei.

Amortizarea aferentă exercițiului N+3 = 28.000.000 x 30% = 8.400.000 lei.

Valoarea rămasă la sfârșitul exercițiului N+3 = 28.000.000 – 8.400.000 = 19.600.000 lei.

În bilanțul exercițiului N+3 utilajul va fi evaluat la valoarea rămasă de 19.600.000 lei.

Exercițiul 14: Costul de achiziție 400.000.000 lei

(-) Amortizarea cumulată 130.000.000 lei

(=) Valoarea netă contabilă 270.000.000 lei.

Valoarea actuală = 500.000.000 lei.

Rezerva din reevaluare = 500.000.000 lei –

– 270.000.000 lei = 230.000.000 lei.

Răspunsul corect este c).

Exercițiul 15: În exercițiul N:

Costul de achiziție 100.000.000 lei.

Amortizarea liniară 100.000.000/5 ani = 20.000.000 lei.

În exercițiul N+1:

Amortizarea cumulată la sfârșitul exercițiului N+1 = 20.000.000 x 2 = 40.000.000 lei.

Valoarea contabilă netă la sfârșitul exercițiului N+1 = 100.000.000 – 40.000.000 = 60.000.000 lei.

Valoarea justă la sfârșitul exercițiului N+1 = 50.000.000 lei.

Rezerva negativă = 50.000.000 – 60.000.000 = - 10.000.000 lei.

6813 = 2908 10.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

În exercițiul N+2:

Amortizarea aferentă = 16.666.667 lei.

Valoarea contabilă netă = 33.333 lei.

Valoarea justă la sfârșitul exercițiului N+2 = 80.000.000 lei.

Rezerva pozitivă = 46.666.667 lei.

2908 = 7813 10.000.000 lei

208 = 105 36.666.667 lei

Exercițiul 16: **Exercițiul N:**

Cost de achiziție = 200.000.000 lei.

Durata estimată = 20 de ani.

Amortizarea aferentă = 200.000.000/20 = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 200.000.000 – 10.000.000 = 190.000.000 lei.

Exercițiul N+1:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 190.000.000 – 10.000.000 = 180.000.000 lei.

Exercițiul N+2:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 180.000.000 – 10.000.000 = 170.000.000 lei.

Valoarea justă = 250.000.000 lei.

Rezerva din reevaluare pozitivă = 250.000.000 – 170.000.000 = 80.000.000 lei.

– anularea amortizării cumulate:

2813 = 2131 30.000.000 lei

– reevaluarea echipamentului:

2131 = 105 80.000.000 lei

Exercițiul N+3:

Amortizarea aferentă = 250.000.000/16 = 15.625.000 lei.

Exercițiul N+4:

Amortizarea aferentă = 15.625.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea netă contabilă = 250.000.000 – 15.625.000 x 2 = 218.750.000 lei.

Valoarea justă = 200.000.000 lei.

Rezerva din reevaluare negativă = 200.000.000 – 218.750.000 = -18.750.000 lei.

– înregistrarea rezervei negative:

105 = 2131 18.750.000 lei.

Rezerva rămasă = 80.000.000 – 18.750.000 = 61.250.000 lei.

Exercițiul N+5:

Amortizarea aferentă = 200.000.000/10 = 20.000.000 lei.

Exercițiul N+6:

Amortizarea aferentă = 20.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 200.000.000 – 20.000.000 x 2 = 160.000.000 lei.

Valoarea justă = 90.000.000 lei.

Rezerva negativă = 90.000.000 – 160.000.000 = - 70.000.000 lei.

– imputarea cu prioritate asupra rezervei pozitive rămase:

105 = 2131 61.250.000 lei

– recunoașterea excedentului de rezervă negativă ca o cheltuială a perioadei:

6813 = 2913 8.750.000 lei

Exercițiul N+7:

Amortizarea aferentă = 90.000.000/9 = 10.000.000 lei.

Exercițiul N+8:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Exercițiul N+9:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Exercițiul N+10:

Amortizarea aferentă = 10.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă = 90.000.000 – 10.000.000 x 4 = 50.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea justă = 70.000.000 lei.

Rezerva pozitivă = 70.000.000 – 50.000.000 = 20.000.000 lei.

– imputarea la venituri a părții din rezerva pozitivă în limita rezervei negative contabilizate la cheltuieli:

2913 = 7813 8.750.000 lei

– contabilizarea la capitaluri proprii a diferenței de rezervă pozitivă:

2131 = 105 11.250.000 lei

Exercițiul 17: Cost de achiziție = 800 mil. lei

(-) Amortizarea cumulată = 400 mil. lei

(=) Valoarea netă contabilă = 400 mil. lei

Durata rămasă = 5 ani.

Valoarea justă = 500 mil. lei.

Rezerva din reevaluare = 500 – 400 = 100 mil. lei.

Amortizarea liniară = 500 mil. lei/5ani = 100 mil. lei.

Rezerva din reevaluare realizată anual = 100 mil. lei/5 ani = 20 mil. lei.

Exercițiul 18: – în exercițiul N are loc achiziția:

2111 = 404 50.000.000 lei

– în exercițiul N+5 are lor reevaluarea:

Valoarea justă = 70.000.000 lei.

(-) Costul de achiziție = 50.000.000 lei

(=) Rezerva din reevaluare = 20.000.000

2111 = 105 20.000.000 lei

– în exercițiul N+7 are loc cedarea terenului:

461 = 7583 60.000.000 lei

6583 = 2111 70.000.000 lei

Și, concomitent, reluarea rezervei realizate asupra rezultatului reportat:

105 = 1175 20.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

4.7. Teste grilă de autoevaluare

1. Potrivit IAS 38 „Imobilizări necorporale", nu este imobilizare necorporală:

a) fondul comercial achiziționat;

b) licența;

c) cheltuiala de dezvoltare;

d) fondul commercial generat intern;

e) marca achiziționată.

2. Se importă un echipament tehnologic. Factura externă cuprinde: preț negociat 10.000 euro, cheltuieli de transport, 1.000 euro și asigurarea de 200 euro. Taxa vamală este de 10% iar comisionul vamal de 1%. Cursul de schimb la data importului este de 40.000 lei = 1 euro. Cheltuielile cu transportul pe parcurs intern sunt facturate de un cărăuș la 20.000.000 lei. Se efectuează cheltuieli cu manipularea, montajul și probele tehnologice în valoare de 12.720.000 lei. La ce valoare va fi contabilizată intrarea echipamentului tehnologic?

a) 530.000.000 lei;

b) 591.763.200 lei;

c) 480.720.000 lei;

d) 630.700.000 lei;

e) 497.280.000 lei.

3. O întreprindere posedă o clădire achiziționată cu 1.000 mil. lei și cu o amortizare cumulată de 700 mil. lei. Clădirea este estimată la valoarea justă de 500 mil. lei. Ea este schimbată cu o altă clădire asemănătoare a cărei valoare justă este de 600 mil. lei. Care este soluția contabilă corectă privind schimbul de active?

a) nu se efectuează nici o înregistrare deoarece activele schimbate sunt de aceeași natură;

Scanned with OKEN Scanner

b)

			700 mil. lei
2812	=	%	400 mil. lei
Amortizarea construcțiilor		212 Construcții	
		5121	100 mil. lei
		Conturi la bănci	
		7583	200 mil. lei
		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	

c)

			700 mil. lei
2812	=	%	100 mil. lei
Amortizarea construcțiilor		212 Construcții	
		5121	400 mil. lei
		Conturi la bănci	
		7583	200 mil. lei
		Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital	

d)

			700 mil. lei
%	=	2812	600 mil. lei
212 Construcții		Amortizarea construcțiilor	
6583			100 mil. lei
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			

e)

			700 mil. lei
%	=	2812	300 mil. lei
212 Construcții		Amortizarea construcțiilor	
6583			400 mil. lei
Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			

4. **Întreprinderea deține un utilaj achiziționat cu 300.000.000 lei și a cărui durată de viață utilă este estimată la 15 ani. Care este amortizarea anului 14 știind că întreprinderea utilizează metoda SOFTY degresivă?**

Scanned with OKEN Scanner

a) 40.000.000 lei;

b) 150.000.000 lei;

c) 20.000.000 lei;

d) 30.000.000 lei;

e) 5.000.000 lei.

5. Întreprinderea deține un echipament tehnologic achiziționat la începutul exercițiului N cu 100.000.000 lei și a cărei durată de utilitate este estimată la 10 ani (metoda liniară). La sfârșitul exercițiului N+1 valoarea justă a echipamentului este de 120.000.000 lei iar durata se reestimează la 7 ani. La sfârșitul exercițiului N+3 se trece la metoda degresivă de amortizare (coeficientul de degresie este 1,5) și se reestimează durata de utilizare la 9 ani.

Înregistrarea contabilă a amortizării echipamentului în anul N+3 și a realizării rezervei din reevaluare este:

a)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	24.000.000
105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	4.442.666

b)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	13.328.000

Scanned with OKEN Scanner

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	7.999.999

c)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	24.000.000
105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	9.000.000

d)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	13.328.000
105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	4.442.666

e)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	24.000.000

Scanned with OKEN Scanner

105 Rezerve din reevaluare	=	1175 Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	5.333.334

6. La începutul exercițiului N, întreprinderea a achiziționat un echipament tehnologic la costul de 100.000.000 lei. Valoarea reziduală este estimată la 20.000.000 lei iar durata de utilizare la 5 ani. La sfârșitul exercițiului N+1, valoarea justă este de 50.000.000 lei iar durata este reestimată la 6 ani. La sfârșitul exercițiului N+2, valoarea justă este de 60.000.000 lei iar valoarea reziduală este reestimată la zero. Care este tratamentul contabil al amortizării și al reevaluării echipamentului în exercițiul N+2?

a)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	10.000.000
2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	=	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	14.000.000
2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	6.000.000

b)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	12.500.000

Scanned with OKEN Scanner

2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	=	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	21.200.000

2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	1.300.000

c)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	10.000.000

2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	20.000.000

d)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	10.000.000

2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	=	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	20.000.000

e)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	7.142.857

Scanned with OKEN Scanner

2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor	=	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	20.000.000

7. Societatea ALFA achiziționează un echipament tehnologic la costul de 20.000 u.m. Perioada normală de decontare este de 90 de zile. Se convine cu furnizorul posibilitatea achitării la livrare a sumei de 5.000 u.m., iar diferența 10 luni mai târziu. Dobânda anuală aferentă unui credit de 15.000 u.m. este de 20%. Care este soluția corectă privind reflectarea în contabilitate a achiziției echipamentului și a decontării datoriei față de furnizor?

a)

+A		-A; +D	
2131 Echipamente tehnologice	=	% 5121 Conturi la bănci 404 Furnizori de imobilizări	20.000 5.000 15.000

+A;+Ch		-A	
% 471 Cheltuieli în avans 666 Cheltuieli privind dobânzile	=	5121 Conturi la bănci	16.750 15.000 1.750

b)

+A		-A; +D	
2131 Echipamente tehnologice	=	% 5121 Conturi la bănci 404 Furnizori de imobilizări	20.000 5.000 15.000

Scanned with OKEN Scanner

-D;+Ch		-A	
%	=	5121	16.750
404		Conturi la bănci	15.000
Furnizori de imobilizări			
666			1.750
Cheltuieli privind dobânzile			

c)

+A		-A; +D	
2131	=	%	20.000
Echipamente tehnologice		5121	5.000
		Conturi la bănci	
		404	15.000
		Furnizori de imobilizări	

-D		-A	
404	=	5121	15.000
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci	

d)

+A		-A; +D	
2131	=	%	20.000
Echipamente tehnologice		5121	5.000
		Conturi la bănci	
		404	15.000
		Furnizori de imobilizări	

-D		-A	
404	=	5121	15.000
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci	

e)

+A		-A; +D	
2131	=	%	20.000
Echipamente tehnologice		5121	5.000
		Conturi la bănci	
		404	15.000
		Furnizori de imobilizări	

Scanned with OKEN Scanner

-D;+Ch		-A	
%	=	5121	18.000
404		Conturi la bănci	15.000
Furnizori de imobilizări			
666			3.000
Cheltuieli privind dobânzile			

8. La 1 ianuarie N-1, întreprinderea a achiziționat un utilaj al cărui cost de achiziție este de 25.000 u.m. Conducerea întreprinderii a estimat durata de utilizare a utilajului la 5 ani și valoarea reziduală la 5.000 u.m. Întreprinderea utilizează metoda liniară de amortizare. La sfârșitul exercițiului N+1, se estimează că durata de utilizare ce corespunde cel mai bine noilor condiții este de 10 ani iar valoarea reziduală apreciată din perspectiva unei posibile vânzări la sfârșitul duratei de utilizare este de 3.000 u.m. Întreprinderea trece la metoda degresivă de amortizare, (coeficientul de degresie este 2).

Amortizarea aferentă exercițiului N+2 este de:

a) 3.000 u.m.;

b) 2.250 u.m.;

c) 3.375 u.m.;

d) 2.625 u.m.;

e) 1.750 u.m.

9. Societatea ALFA achiziționează pe data de 25 august anul N un utilaj care se amortizează liniar în 10 ani, costul de achiziție 210.000 u.m. La 31.12.N+2, societatea decide reevaluarea valorii rămase a utilajului, valoarea justă 160.000 u.m. Totodată, datorită schimbării condițiilor de utilizare, durata de viață utilă rămasă este reestimată la 5 ani. În condițiile aplicării IAS 16 „Imobilizări corporale", amortizarea aferentă exercițiului N+3 va fi de:

a) 21.000 u.m.;

b) 60.375 u.m.;

c) 53.666 u.m.;

Scanned with OKEN Scanner

d) 53.333 u.m.;

e) 60.000 u.m.

10. La sfârșitul exercițiului N, se cunosc următoarele informații despre un echipament tehnologic:

- valoarea contabilă netă este de 200 u.m.;
- cheltuielile cu dezmembrarea sunt reestimate la 1.500 u.m.;
- există un provizion pentru dezmembrarea echipamentului constatat la o valoare actualizată de 1.438 u.m.;
- rata dobânzii de piață este reestimată pentru ultimii doi ani din durata de viață utilă la 13% în exercițiul N+1 și respectiv la 14% în N+2;
- rata dobânzii de piață aferentă exercițiului încheiat este de 16%.

Înregistrările contabile aferente exercițiului N+1 sunt:

a) 666 = 1513 230
1513 = 213 200
1713 = 7812 204

b) 666 = 1513 230
1513 = 213 404

c) 666 = 1513 230
1513 = 7812 404

d) 666 = 1513 62
6812 = 1513 404

e) 6812 = 1513 62

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5

Deprecierea activelor, active necurente deținute pentru vânzare și abandonurile de activități (IAS 36 și IFRS 5)

5.1. Identificarea activelor care au înregistrat pierderi de valoare

Norma IAS 36 „Deprecierea activelor" nu se aplică acelor active pentru care există norme în care este tratată și problema deprecierii lor. Este cazul stocurilor, contractelor de construcții, activelor de impozit amânat, activelor ce rezultă din beneficiile angajaților, activelor financiare, activelor necurente clasificate ca deținute pentru vânzare, investițiilor imobiliare evaluate la valoarea justă, potrivit IAS 40, activelor biologice. Standardul se aplică însă investițiilor în filiale, întreprinderi asociate și asocieri în participație.

Întreprinderea dobândește și utilizează active cu speranța obținerii de avantaje economice viitoare. Evaluarea inițială a acestor avantaje se face de cele mai multe ori la un cost de achiziție sau la un cost de producție.

Unele active (de exemplu, stocurile) își consumă avantajele dintr-o dată, valoarea lor fiind trecută pe cheltuieli, în timp ce altele, precum imobilizările necorporale și corporale, își consumă avantajele economice treptat iar acest consum este reflectat în contabilitate prin cheltuielile cu amortizarea.

La un moment dat, putem constata că avantajele economice asociate unui activ sunt substanțial mai mici decât cele estimate inițial. În această situație, întreprinderea nu mai poate reflecta în bilanț activul respectiv la valoarea contabilă netă, ci va trebui să țină seama de pierderea de valoare.

Cum identificăm activele care au înregistrat pierderi de valoare?

O întreprindere trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere, dacă există un indiciu oarecare ce arată că un activ a putut pierde din valoare. Dacă există un astfel de indiciu, întreprinderea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului.

Indiferent dacă există sau nu indicii de depreciere, o întreprindere trebuie să testeze anual pentru depreciere:

- ***imobilizările necorporale cu durată de viață nedeterminată și cele care nu sunt încă disponibile pentru utilizare (deoarece abilitatea lor de a genera suficiente avantaje economicie viitoare pentru recuperarea valorii contabile este mai incertă înainte de utilizare);***
- ***fondul comercial achiziționat într-o grupare de întreprinderi.***

Scanned with OKEN Scanner

Dacă un activ îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat ca deținut pentru vânzare (sau este inclus într-un grup de active deținute pentru vânzare) intră în sfera de aplicare a IFRS 5„Active necurente deținute pentru vânzare și întreruperi de activități".

Identificarea pierderii de valoare se face printr-o analiză a surselor externe și interne de informații.

5.1.1. Sursele externe de informații

a) În cursul exercițiului, valoarea de piață a unui activ s-a diminuat mai mult decât prin efectul așteptat al trecerii timpului sau prin utilizarea normală a activului.

Exemplu: Întreprinderea deține la 31.12.N un echipament tehnologic achiziționat în exercițiul N-3 și pe care urmărește să îl înlocuiască în N+2 prin vânzare. Piața activă a acestor echipamente este afectată de o perioadă de recesiune, efectul fiind diminuarea semnificativă a prețurilor. Recesiunea prezintă un indiciu că, în situațiile financiare ale întreprinderii, valoarea netă contabilă a echipamentului ar putea fi mai mare decât valoarea recuperabilă a acestuia.

b) În mediul tehnologic, economic, juridic sau al pieței în care operează întreprinderea (sau pe o piață a activului analizat) au survenit schimbări importante sau vor surveni într-un viitor apropiat.

Exemplu: Întreprinderea deține un echipament tehnologic dat în funcțiune cu 10 ani în urmă. La acea dată se estimase o durată de utilizare de 20 de ani. Progresul tehnologic a dus la situația în care echipamentul respectiv aproape că nu se mai fabrică pe piață, apărând noi generații mult mai performante care duc la economii de costuri. Cele mai multe dintre firmele concurente utilizează deja noile tehnologii. Există deci suficiente indicii că echipamentul întreprinderii s-ar fi putut deprecia.

c) Ratele de piață ale dobânzilor sau alte rate ale rentabilității investițiilor de pe piață au crescut în cursul perioadei și este posibil ca

Scanned with OKEN Scanner

aceste creșteri să afecteze rata de actualizare utilizată în calculul valorii de utilitate și să scadă semnificativ valoarea recuperabilă a acestuia.

Exemplu: Întreprinderea deține participații în mai multe societăți din aceeași țară. În țara respectivă s-a anunțat recent o creștere a ratei dobânzii. Creșterea ratei dobânzii va genera o scădere a valorii de piață a acțiunilor, deoarece investițiile mai puțin riscante (de exemplu, depozitele bancare) oferă o rentabilitate mai mare, ceea ce le face mai atractive. Creșterea ratei dobânzii de piață reprezintă un indiciu că participațiile deținute de întreprindere ar fi putut pierde din valoare.

Nu orice creștere a ratelor dobânzilor de pe piață sau ale rentabilității investițiilor pe piață trebuie interpretată obligatoriu ca un indiciu al unei eventuale deprecieri a unui activ.

O întreprindere poate demonstra că și-a ajustat veniturile pentru a compensa creșterea ratelor pe piață sau că rata de actualizare folosită în calcularea valorii de utilitate a activului este puțin probabil să fie afectată de creșterea acestor rate. O creștere a ratelor dobânzilor pe termen scurt, spre exemplu, poate să nu aibă un efect semnificativ asupra ratei de actualizare folosită pentru un activ ce are o lungă durată de viață utilă rămasă.

d) valoarea contabilă a activului net al întreprinderii ce prezintă situațiile financiare este mai mare decât capitalizarea sa bursieră.

Exemplu: Întreprinderea ALFA este cotată. Valoarea contabilă a activului său net este de 500.000 mii lei iar capitalizarea bursieră este de 300.000 mii lei. Faptul că valoarea contabilă a activului net este mai mare decât capitalizarea sa bursieră reprezintă un indiciu că activele societății ar putea fi depreciate.

Scanned with OKEN Scanner

5.1.2. Sursele interne de informații

a) Se poate proba existența uzurii morale sau fizice a activului.

Exemplu: Întreprinderea ALFA utilizează în procesul de producție echipamente tehnologice achiziționate în urmă cu 5 ani. Politica societății este aceea de a le amortiza din momentul punerii lor în funcțiune. În urma inventarierii se constată că 3 dintre echipamente nu au fost date încă în funcțiune. Vechimea lor reprezintă un indiciu că s-ar putea ca aceste 3 echipamente să fi pierdut din valoare.

b) În cursul perioadei au avut loc schimbări semnificative cu efect negativ asupra întreprinderii, sau se așteaptă să aibă loc în viitorul apropiat astfel de modificări, în măsura sau maniera în care un activ este utilizat sau se așteaptă să fie utilizat. Aceste modificări includ planuri de întrerupere sau restructurare a activității căreia îi aparține un activ, sau de cedare înainte de data anterior așteptată.

Exemplu: Întreprinderea ALFA este condusă de o nouă echipă managerială care inițiază un proiect de restructurare. Astfel, se decide ca o secție de producție să-și schimbe profilul și să fabrice alte sortimente de produse. O parte din liniile tehnologice vor fi folosite mult mai puțin potrivit noii tehnologii, iar altele nu vor fi folosite deloc. Schimbările ce se așteaptă în utilizarea liniilor tehnologice, începând cu anul următor, reprezintă un indiciu că acestea și-au pierdut din valoare.

c) Raportarea internă indică faptul că performanța economică a unui activ este sau va fi mai slabă decât se anticipase.

Exemplu: Întreprinderea ALFA desfășoară activități de formare a personalului. În urmă cu un an, ea a lansat pe piață produse program pentru pregătirea în domeniul financiar-contabil. În conturile societății s-au capitalizat, în conformitate cu IAS 38 „Imobilizări necorporale", cheltuieli de dezvoltare asociate produselor program. Vânzările recente se află, în mod semnificativ, sub nivelul previziunilor. Eșecul întreprinderii în realizarea vânzărilor estimate reprezintă un indiciu că s-ar putea ca activul „Cheltuieli de dezvoltare" să fie depreciat.

Scanned with OKEN Scanner

Dovezi ale faptului că un activ poate fi depreciat pot să-și aibă sursa în raportarea internă a întreprinderii:

(a) fluxurile de trezorerie necesare achiziționării activului sau exploatării și întreținerii acestuia sunt semnificativ mai mari decât necesarul previzionat inițial;

(b) valoarea actuală a fluxurilor nete de trezorerie sau rezultatul din exploatare generat de activ (profit sau pierdere) sunt semnificativ mai mici decât cele previzionate inițial;

(c) existența unui declin semnificativ al fluxurilor nete de trezorerie previzionate sau al profitului din exploatare, sau existența unei creșteri semnificative a pierderilor previzionate generate de activ;

(d) existența pierderilor din exploatare sau a ieșirilor nete de trezorerie generate de activ, similare celor previzionate.

Exercițiul 1

Care din următoarele situații constituie un indiciu al existenței deprecierii unui activ?

a) *fluxurile de trezorerie generate de activ sunt semnificativ mai mari decât cele previzionate;*

b) *pierderile din exploatarea activului sunt similare celor previzionate;*

c) *profiturile din exploatarea activului sunt similare celor previzionate;*

d) *utilizarea mai slabă a activului în realizarea altui tip de produs care generează fluxuri de trezorerie superioare celor obținute potrivit vechii utilizări;*

e) *creșterea ratelor dobânzilor pe termen scurt în condițiile în care activul are o durată de viață utilă rămasă semnificativ mai mare;*

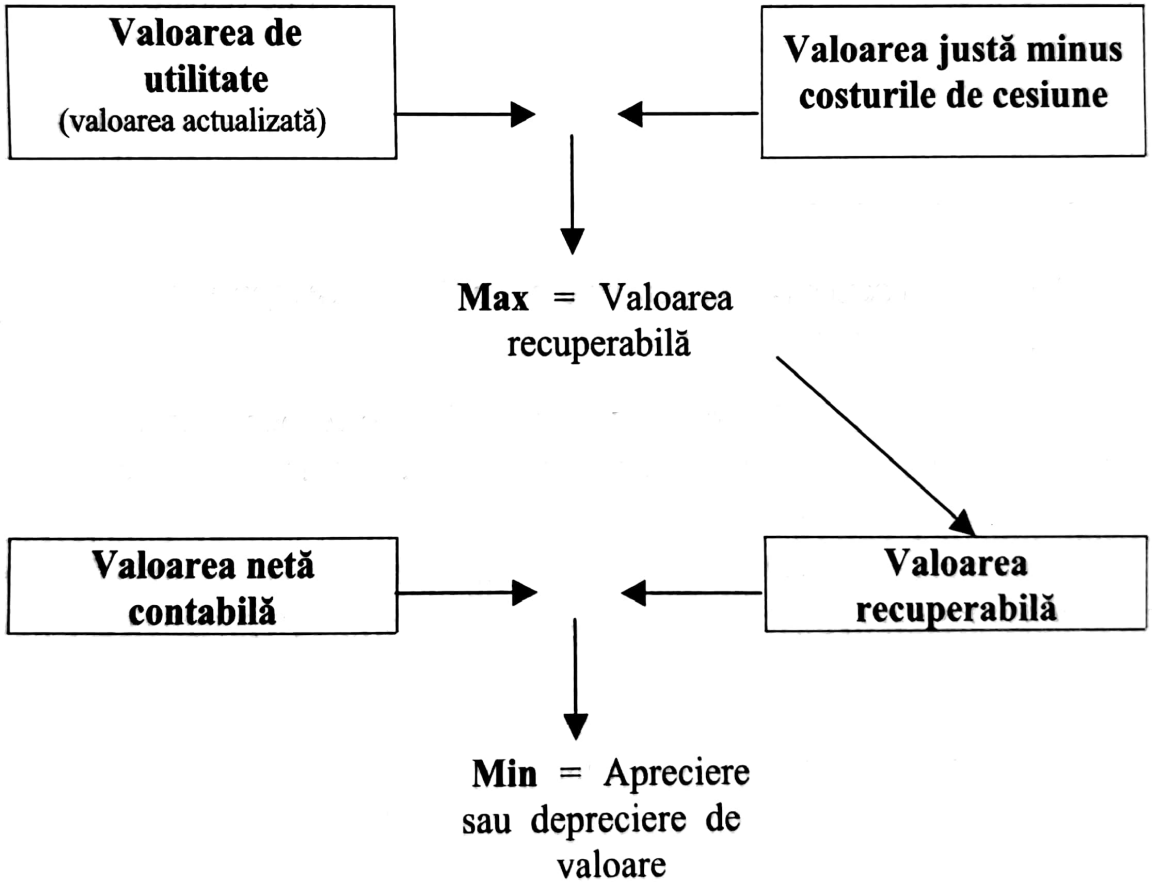
Dacă există un indiciu potrivit căruia un activ poate fi depreciat, acest lucru poate indica faptul că durata sa de viață utilă rămasă, metoda de amortizare sau valoarea reziduală a activului trebuie revizuite și ajustate chiar dacă nu este recunoscută pentru acesta nici o pierdere din depreciere.

Scanned with OKEN Scanner

5.2. Calculul valorii recuperabile și a pierderii de valoare a unui activ

Atunci când există indicii că o imobilizare corporală sau necorporală a pierdut din valoare, întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a acesteia. Valoarea recuperabilă este valoarea cea mai mare dintre valoarea justă mai puțin costurile de vânzare și valoarea de utilitate a activului în cauză.

Schematic, determinarea deprecierii de valoare presupune următorul raționament:



Activul este considerat a fi depreciat dacă valoarea recuperabilă este inferioară valorii nete contabile. În caz contrar, activul este apreciat valoric iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenței.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Se cunosc următoarele informații despre un echipament tehnologic (în mii lei):

Anul	Valoarea justă minus costurile de vânzare	Valoare de utilitate	Valoare recupe-rabilă	Valoare netă contabilă	Comentarii
N	100.000	150.000	150.000	120.000	Nu există pierdere de valoare.
N+1	90.000	80.000	90.000	100.000	Există o pierdere de valoare în valoare de 10.000 mii lei.
N+2	95.000	125.000	125.000	100.000	Nu există pierdere de valoare deoarece valoarea de utilitate este superioară valorii nete contabile.

Valoarea recuperabilă pentru o imobilizare necorporală cu durată de viață nedeterminată

Așa cum am menționat anterior, imobilizările corporale cu durată de viață nedeterminată trebuie testate pentru depreciere anual, chiar dacă există sau nu indicii de depreciere.

Cele mai recente calcule detaliate privind valoarea recuperabilă dintr-o perioadă anterioară pot servi testului de depreciere pentru perioada curentă dacă:

a. activul nu generează fluxuri de trezorerie independent de alte active și, prin urmare, face parte dintr-o unitate generatoare de trezorerie a cărei structură nu s-a modificat de la data efectuării respectivelor calcule;

b. calculele anterioare au condus la o valoare recuperabilă substanțial mai mare decât valoarea netă contabilă;

c. în urma analizei evenimentelor și a circumstanțelor modificate de la data celei mai recente determinări a valorii recuperabile se ajunge la concluzia că probabilitatea ca valoarea recuperabilă să fie mai mică decât valoarea netă contabilă este nesemnificativă.

Scanned with OKEN Scanner

5.2.1. Valoarea justă minus costurile de cesiune

Cel mai bun indicator pentru valoarea justă mai puțin costurile de vânzare este prețul dintr-un acord irevocabil de vânzare în cadrul unei tranzacții cu preț determinat obiectiv, ajustat cu costurile direct atribuibile cesiunii. Dacă nu există acord de vânzare irevocabil dar activul este tranzacționat pe o piață activă, se utilizează prețul curent de cumpărare.

Există țări (de exemplu, Marea Britanie) unde periodic se publică cataloage cu prețurile curente ale activelor pe cele mai active piețe.

O piață activă este o piață în care sunt reunite următoarele condiții:

(i) elementele negociate pe această piață sunt omogene;

(ii) în mod normal, se pot găsi, în orice moment, cumpărători și vânzători care pot ajunge la un acord;

(iii) prețurile sunt puse la dispoziția publicului.

Dacă nu există nici un acord de vânzare irevocabil, nici piață activă pentru bunul în cauză, valoarea justă minus costurile de vânzare se determină pe baza celor mai bune informații disponibile pentru a reflecta suma (diminuată cu mărimea costurilor de cesiune) pe care o întreprindere ar putea să o obțină, la data închiderii exercițiului, prin vânzarea activului, într-o tranzacție, în condiții de concurență normală, între părți bine informate și care cad de acord. Pentru a determina această valoare, întreprinderea ia în considerare rezultatul tranzacțiilor recente, realizate cu active similare, în același sector de activitate.

Costurile legate de cesiune vizează în principal costurile de degajare a activului și costuri ocazionate de aducerea activului în cauză în starea de vânzare.

Desigur, se poate ridica întrebarea dacă este justificat să deducem aceste costuri de cesiune atâta vreme cât ne plasăm în ipoteza de continuare a activității. Motivul pentru care se deduc aceste costuri este acela de a determina valoarea netă pe care o întreprindere o poate recupera din vânzarea unui activ la data la care se face calculul și de a o compara cu alternativa păstrării și utilizării în continuare a activului.

Scanned with OKEN Scanner

5.2.2. Valoarea de utilitate

Valoarea de utilitate este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie generate de activ.

Pot exista situații în care valoarea de utilitate se determină ținând cont de toate așteptările întreprinderii privind viitoarele fluxuri de trezorerie.

Exemplu: Întreprinderea estimează că există două scenarii pentru fluxul de trezorerie viitor: o primă posibilitate vizează fluxuri viitoare de 100.000 mii lei cu o probabilitate de realizare de 30% și o a doua posibilitate ce vizează fluxuri de 160.000 mii lei cu o probabilitate de 70%.

Cel mai probabil flux de trezorerie viitor va fi de 160.000 mii lei iar fluxul de trezorerie viitor este estimat la 100.000 x 30% + 160.000 x 70% = 30.000 + 112.000 = 142.000 mii lei.

Tehnica valorii așteptate este utilizată atunci când există incertitudini cu privire la momentul apariției fluxurilor viitoare.

Exemplu: Întreprinderea estimează trei scenarii pentru fluxul de trezorerie viitor: 100.000 u.m peste un an, doi ani sau trei ani cu probabilitățile de 10%, 60% și respectiv 30%.

Valoarea actualizată a fluxului de 100.000 u.m. peste un an cu 4 % = 96.154 x probabilitatea 10% = 9.615 u.m.

Valoarea actualizată a fluxului de 100.000 u.m. peste 2 ani cu 4,35 % = 91.836 x probabilitatea 60% = 55.102 u.m.

Valoarea actualizată a fluxului de 100.000 u.m. peste 3 ani cu 4,50% = 87.630 x probabilitatea 30% = 26.289 u.m.

Valoarea aștepatată = 91.006 u.m.

Valoarea așteptată de 91.006 u.m. diferă de cea mai bună estimare 55.102 u.m. (cea mai probabilă).

Modul tradițional de determinare a valorii de utilitate nu reflectă incertitudinile cu privire la momentul apariției fluxurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Determinarea valorii așteptate se justifică dacă este respectată restricția impusă de raportul cost beneficii informației contabile.

În practică, va fi dificil să distingem încasările generate de activul recunoscut inițial de cele provenite din fondul comercial generat intern sau dintr-o modificare a activului. De aceea, IAS 36 solicită ca încasările viitoare pentru un activ să fie estimate în funcție de condiția actuală a acestuia, indiferent dacă încasările viitoare provin de la activul recunoscut inițial sau din modificări ulterioare suferite de acesta.

STUDIU DE CAZ

Un utilaj are o valoare brută de 100.000 u.m. și o vechime de 6 ani, la 31.12.N. Durata de viață utilă estimată este de 10 ani (au mai rămas 4 ani). Exploatarea utilajului duce la obținerea unui rezultat net estimat înaintea cheltuielilor financiare de 18.000 u.m. (la 31.12.N):

• Venituri din vânzarea produselor obținute cu ajutorul utilajului	+250.000
• Costul de achiziție al materiilor prime şi materialelor consumate	-100.000
• Manopera	- 95.000
• Cheltuieli diverse	- 37.000
• Amortisment anual (10 ani)	- 10.000
Rezultat înainte de impozit şi cheltuieli financiare	8.000
Impozit 25 %	Nedecontat
Rezultat net estimat înainte de cheltuielile financiare	8.000
Amortizarea utilajului	+10.000
Flux net de trezorerie neactualizat	18.000

Întreprinderea estimează fluxurile de trezorerie ce vor fi ocazionate de ieșirea utilajului la sfârșitul duratei sale de viață economică la 200 u.m. Valoarea justă minus costurile de vânzare a utilajului a fost stabilită la 35.000 u.m.

Se poate observa că, în estimarea fluxurilor de trezorerie, am ținut seama de:

Scanned with OKEN Scanner

(i) intrările de trezorerie generate activ;

(ii) ieșirile de trezorerie angajate pentru a genera intrările de trezorerie din utilizarea continuă a activului (inclusiv cele necesare pregătirii activului pentru utilizare) și care sunt direct atribuibile sau alocate pe o bază rezonabilă și consecventă activului;

(iii) fluxurile nete de trezorerie ocazionate de ieșirea activului la sfârșitul duratei sale de utilitate.

Exemplu: Societatea ALFA care desfășoară comerț cu amănuntul deține magazine în mai multe orașe. ALFA se aprovizionează la nivel central și obține 10% remiză pentru marfa achiziționată. Magazinele sunt unități generatoare de trezorerie. Dacă acestea s-ar aproviziona separat nu ar obține reducerea de preț. În proiecția fluxurilor pentru fiecare magazin trebuie să se țină cont de reducerea primită proporțional cu valoarea aprovizionărilor.

Valoarea actualizată va fi calculată fără a lua în calcul fluxurile de trezorerie reprezentate de impozitul pe profit.

Aceasta se justifică, pe de o parte, prin faptul că impozitul se calculează global, aposteriori, ținând seama de rezultatul generat de ansamblul activităților desfășurate de întreprindere, iar pe de altă parte, prin imposibilitatea identificării contribuției unui activ luat izolat, sau a unei grupe de active la rezultat, poate exista situația în care folosirea activelor în cauză să fie profitabilă dar pe ansamblul întreprinderii rezultatul să fie o pierdere.

În determinarea valorii actualizate nu se ține seama de fluxurile de trezorerie generate de activitățile financiare.

Practic, se consideră că performanța unui activ este independentă de modul în care acesta a fost finanțat.

Proiecțiile fluxurilor de trezorerie trebuie să fie bazate pe bugetele (previziunile) financiare cel mai recent aprobate de conducere și ele trebuie

Scanned with OKEN Scanner

să acopere o perioadă de **maxim 5 ani**, exceptând situația în care poate să fie justificată o perioadă mai lungă.

Aceste proiecții trebuie să fie fundamentate pe ipoteze raționale și documente ce reprezintă cea mai bună apreciere a conducerii, privind ansamblul condițiilor economice care vor exista în timpul duratei de utilitate rămase a activului. În scopul diminuării subiectivismului în evaluare, o pondere importantă trebuie să fie acordată indiciilor externe.

Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie să țină seama de starea actuală a unui activ. Vor fi exceptate, în consecință, acele intrări sau ieșiri de trezorerie, apreciate că vor rezulta:

- ***dintr-o restructurare viitoare în care întreprinderea nu este încă angajată;***
- ***cheltuielile de investiții viitoare care vor ameliora sau vor crește nivelul de performanță al unui activ dincolo de nivelul inițial.***

Dacă ne raportăm la realitatea românească, șansa construirii unui sistem de bugete care să reziste câtorva exerciții financiare prin extrapolări bine gândite este aproape inexistentă, dacă avem în vedere aspecte precum:

- hiperinflația;
- restrângerile de activitate;
- fluctuațiile mari de prețuri;
- politicile de finanțare păguboase promovate de întreprinderi;
- fiscalitatea ridicată etc.

Nu trebuie să neglijăm importanța orizontului de timp pentru care se proiectează fluxurile de trezorerie. În funcție de acesta rezultatul calculului va fi altul de fiecare dată.

Fluxurile nete disponibile în viitor trebuie actualizate, aduse la prezent prin eliminarea factorului timp.

Un element de dificultate în actualizarea fluxurilor de trezorerie este acela al alegerii ratei de actualizare.

Scanned with OKEN Scanner

Rata de actualizare este o rată a rentabilității utilizată pentru a converti o sumă de bani, de plătit sau de încasat în viitor, în valoarea ei prezentă.

Când rata specifică a unui activ nu este disponibilă direct de pe piață, o întreprindere folosește înlocuitori, pentru a estima rata de actualizare, precum:

- costul mediu ponderat al capitalului;
- rata de împrumut marginală a întreprinderii;
- alte rate de împrumut definite pe piață.

Nivelul ratei de actualizare depinde de factori precum:

- nivelul ratei fără risc;
- mărimea riscului:
  - risc sistematic (economic);
  - risc financiar (numai pentru întreprinderile care au datorii pe termen lung);
- rata anuală a inflației.

Fluxurile de trezorerie sunt estimate în valuta în care vor fi generate și apoi actualizate, utilizând o rată de actualizare adecvată acelei valute. Întreprinderea va determina valoarea curentă a acestor fluxuri estimate folosind cursul de schimb valutar disponibil la data determinării valorii de utilitate (potrivit normei IAS 21 „Efectele variațiilor cursurilor de schimb valutar").

Dacă proiecția fluxurilor de trezorerie se face în prețuri curente, rata de actualizare trebuie să includă și componenta inflaționistă previzionată a prețurilor (rata nedeflatată). În situația în care proiecția se face în prețuri constante, rata nu va conține influența inflației (rata deflatată).

Dacă reținem rata de actualizare de 5%, vom obține următoarele fluxuri de trezorerie actualizate:

Scanned with OKEN Scanner

Anul	**Rata de creştere pe termen lung (ajustare)**	**Flux net neactualizat**	**Factor de actualizare** $\frac{1}{(1 + 0{,}05)^t}$	**Cash–flow net actualizat**
N		18.000		
N+1	+5%	18.900	0,952	17.993
N+2	-25%	14.175	0,907	12.857
N+3	-60%	5.670	0,863	4.893
N+4	-80%	1.134 (+) 200	0,822	1.097
Flux net total actualizat				36.840

Pentru a evita luarea în considerare de două ori, rata de actualizare nu reflectă riscurile care au fost luate în considerare pentru stabilirea ratelor de creştere pe termen lung necesare ajustării fluxurilor de trezorerie.

Nivelul ratei de actualizare poate constitui o nouă sursă de subiectivism în determinarea valorii actualizate.

La o rată de actualizare de 10%, valoarea de utilitate va fi de 33.922 u.m. Dacă alegem o rată de 20%, valoarea de utilitate a bunului va fi de 29.775 u.m. (cu aproximativ 19% mai mică decât cea obținută la o rată de 5%).

Valoarea actualizată (de utilitate) este, în consecință, de 36.840 u.m.

Valoarea justă minus costurile de vânzare a utilajului a fost stabilită la 35.000 u.m.

Valoarea recuperabilă = max (36.840; 35.000) = 36.840 u.m.

Va trebui să calculăm valoarea netă contabilă prin deducerea din valoarea brută a amortismentelor cumulate în cei 6 ani care au trecut.

Valoarea contabilă netă = 100.000 – 10.000 x 6 = 40.000 u.m.

Efectuăm testul de depreciere comparând valoarea netă contabilă cu valoarea recuperabilă:

Pierderea de valoare a utilajului = 40.000 – 36.840 = 3.160 u.m.

De ce ținem cont de cele două valori și de ce alegem valoarea maximă drept valoarea recuperabilă a activului?

Scanned with OKEN Scanner

Dacă întreprinderea poate genera fluxuri de trezorerie mai mari prin utilizarea activului decât prin vânzarea sa, ar fi greșit să luăm întotdeauna prețul de piață drept valoare recuperabilă, deoarece o întreprindere rațională nu ar fi dispusă să vândă activul.

Prin urmare, valoarea recuperabilă nu trebuie să se refere doar la vânzarea care este puțin probabil să se producă, ci trebuie să ia în considerare și potențialul de exploatare al activului prin utilizarea sa de către întreprindere.

Dacă valoarea justă minus costurile de vânzare este mai mare decât valoarea de utilitate a activului, o întreprindere rațională va ceda activul. În această situație este logic ca valoarea recuperabilă să se bazeze pe valoarea justă minus costurile de vânzare a activului pentru a evita recunoașterea unei pierderi din depreciere care nu este legată de realitatea economică.

Valoarea recuperabilă este max (valoarea justă minus costurile de vânzare; valoare de utilitate) deoarece se dorește ca ea să exprime comportamentul economic probabil al unei conduceri raționale.

Nu putem stabili cu exactitate dacă presupunerile pieței sau cele ale întreprinderii este mai probabil să fie cele corecte. În general, piețe perfecte nu există pentru multe din activele care intră în sfera de aplicare a normei IAS 36 și totodată este puțin probabil ca previziunile viitorului să fie corecte în totalitate, indiferent de cine realizează aceste previziuni.

Exercițiul 2

Având în vedere datele aplicației noastre și ale exemplului de mai sus, care ar fi rezultatul testului de depreciere dacă rata de actualizare ar fi 20%?

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Contabilizarea pierderii de valoare

5.3.1. Contabilizarea pierderii de valoare pentru un activ

O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat ca şi cheltuială în contul de profit şi pierdere.

STUDIU DE CAZ
(continuare)

Deprecierea utilajului de 3.160 u.m. va ocaziona constituirea unui provizion pentru depreciere:

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	3.160

Dacă activul care a făcut obiectul testului de depreciere a fost reevaluat, atunci tratamentul contabil al pierderii de valoare trebuie să fie coerent cu prevederile normelor IAS 16 „Imobilizări corporale" şi IAS 38 „Imobilizări necorporale".

Pierderea de valoare se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare iar după epuizarea acesteia este recunoscută la cheltuieli în contul de profit şi pierdere.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Să presupunem că există o rezervă din reevaluarea aferentă utilajului, care face obiectul testului de depreciere din studiul de caz anterior, de 2.000 u.m. În acest caz, pierderea de valoare de 3.160 u.m. se va contabiliza astfel:

– imputarea cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente:

-Cp		-A	
105 Rezerve din reevaluare	=	213 Echipamente tehnologice	2.000

– contabilizarea la cheltuieli a restului din pierderea de valoare:

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	1.160

Tratamentul contabil este explicat de dificultatea de a stabili dacă o pierdere din depreciere reprezintă o reevaluare negativă sau o reducere a potențialului de exploatare a activului respectiv.

Când pierderea din depreciere este mai mare decât valoarea contabilă a activului la care se referă, întreprinderea va recunoaște o datorie doar dacă acest lucru este cerut de alt standard.

După recunoașterea unei pierderi din depreciere, amortizarea activului trebuie ajustată în perioadele viitoare pentru a aloca valoarea contabilă revizuită mai puțin valoarea lui reziduală pe o bază sistematică de-a lungul duratei de viață utilă rămase.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: După constatarea deprecierii, valoarea amortizabilă a activului este egală cu valoarea recuperabilă de 36.840 u.m. Amortismentul anului N+1 va fi de 36.840/4 = 9.210 u.m.

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	9.210

Exercițiul 3

Întreprinderea deține un echipament tehnologic specializat în obținerea produsului X. La sfârșitul exercițiului N se cunosc:

- *valoarea contabilă brută 500.000 mii lei;*
- *amortizarea cumulată 300.000 lei;*
- *durata de utilizare rămasă 5 ani;*
- *rezerva din reevaluare aferentă echipamentului este de 60.000 mii lei.*

Previziunea fluxurilor de trezorerie pentru următorii 5 ani este următoarea:

Ani	N+1	N+2	N+3	N+4	N+5
Flux net	15.000	20.000	50.000	30.000	10.000
Factor de actualizare (rata de 15%)	0,870	0,756	0,658	0,572	0,497

În exercițiul N+2 se planifică o modernizare a echipamentului. Costul modernizării este estimat la 2.000 mii lei iar vânzările anuale se estimează că vor crește cu cel puțin 5.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă întreprinderea ar vinde echipamentul la sfârșitul exercițiului N ar obține o ofertă fermă de 120.000 mii lei.

Să se efectueze testul de depreciere și să se prezinte incidența contabilă a rezultatului acestui test.

5.3.2. Calculul valorii recuperabile și contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT

5.3.2.1. Noțiunea de Unitate Generatoare de Trezorerie (UGT)

Unitatea Generatoare de Trezorerie (UGT) este cel mai mic grup de active ce include activul în cauză și care generează intrări de trezorerie independente de intrările de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

Uneori este imposibilă determinarea valorii recuperabile a unui activ luat izolat. Este cazul acelor active care nu generează intrări de trezorerie decât în combinație cu alte active sau grupuri de active. Într-o asemenea situație, întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a unității generatoare de trezorerie de care aparține activul.

Exemplu: O societate de transport furnizează servicii municipalității. Ea deservește 5 trasee (din care 3 preorășenești). Activele și fluxurile de trezorerie aferente fiecărui traseu pot fi identificate în mod separat. Unul din traseele preorășenești desfășoară activități cu pierdere semnificativă.

Care este UGT în următoarele situații:

a) contractul încheiat cu municipalitatea obligă întreprinderea să nu renunțe la nici unul din cele 5 trasee;

b) contractul încheiat cu municipalitatea dă posibilitatea întreprinderii să renunțe la traseele orășenești.

Identificarea UGT căreia îi aparține un activ presupune exercitarea

Scanned with OKEN Scanner

raționamentului profesional. În exemplul nostru, acesta ar fi următorul:

a) Întrucât întreprinderea nu poate renunța la nici un traseu, atunci UGT va fi reprezentată de toate cele 5 trasee;

b) Întreprinderea ar putea obține intrări de trezorerie din traseele preorășenești independente de cele generate de transportul în oraș. În acest caz, UGT va fi reprezentată de cele 3 rute preorășenești.

Pentru a identifica dacă intrările de trezorerie din utilizarea unui activ (sau grup de active) sunt independente de cele generate de alte active, o întreprindere ia în considerare factori precum:

- modul în care conducerea monitorizează activitățile întreprinderii (pe linii de produse, pe afaceri, pe locații, pe regiuni etc.);
- modul în care conducerea ia decizii cu privire la continuarea utilizării sau cedarea activelor etc.

Există cazuri de întreprinderi care realizează producție intermediară folosită integral sau parțial în scopuri proprii. Dacă pentru această producție există o piață activă, atunci grupul de active utilizat la obținerea ei trebuie să fie identificat ca o unitate generatoare de trezorerie.

Exemplu: Întreprinderea ALFA are două secții de bază: SI și SII. Produsele finite obținute în SI sunt materii prime în SII. Din producția SI, 50% este transferată secției SII, iar restul este vândută întreprinderii BETA. Produsele finite obținute în SII sunt vândute pe piață.

SI vinde o parte a producției pe piață și obține fluxuri de trezorerie independent de fluxurile obținute de SII. La rândul ei, SII generează fluxuri de trezorerie independent de fluxurile generate de SI. În consecință, fiecare dintre cele două secții reprezintă câte o unitate generatoare de trezorerie.

Exercițiul 4

Care ar fi raționamentul corect dacă, pentru producția obținută în SI, nu ar exista o piață activă iar SI ar transfera întreaga producție secției SII? Dar dacă ar exista, totuși, o piață activă?

Scanned with OKEN Scanner

Unitățile generatoare de trezorerie ale aceluiași activ sau ale acelorași tipuri de active trebuie să fie identificate în mod coerent și permanent de la un exercițiu la altul, exceptând situația când se justifică o schimbare.

Exemplu: Întreprinderea ALFA realizează produsul X cu ajutorul utilajelor A, B și C. Pentru acest produs există o piață activă. La sfârșitul exercițiului N, există indicii că utilajul A s-a depreciat. În acest caz se va calcula valoarea recuperabilă pentru UGT reprezentată de cele 3 utilaje.

Începând cu exercițiul N+1, întreprinderea renunță la fabricarea produsului X în favoarea produsului Y. Tehnologia de fabricație a lui Y necesită punerea în funcțiune a utilajului D. Și pentru produsul Y există o piață activă. În acest caz, se justifică modificarea UGT prin asimilarea utilajului D.

Exercițiul 5

Întreprinderea ALFA constată că utilajul A s-a depreciat dar și că utilajele B și C s-au apreciat cu mult peste deprecierea lui A. La nivelul UGT reprezentată de cele 3 utilaje nu există nici o depreciere. Se ia decizia ca utilajul A să fie asimilat altei UGT formată din utilajele A, D, E. Există indicii că D s-a apreciat, iar E a pierdut din valoare. Dacă se adaugă A la UGT formată din D și E rezultă că noua UGT s-a depreciat. D și E erau utilizate pentru obținerea produsului Y. Operația pe care o execută A este inclusă în funcțiile lui E. Apreciați schimbarea UGT ca justificată?

Dacă o întreprindere stabilește că un activ aparține unei UGT diferite de cea care aparținea în exercițiile anterioare sau că tipurile de active grupate pentru a constitui unitatea generatoare de trezorerie s-au schimbat, se impune furnizarea unor informații privind UGT, dacă o pierdere de valoare este constatată sau reluată pentru unitatea generatoare de trezorerie în cauză și dacă pierderea sau reluarea este semnificativă pentru situațiile financiare ale întreprinderii, prezentate în ansamblul lor.

Scanned with OKEN Scanner

Există active care pot fi afectate unor UGT diferite. Acestea sunt activele suport (de exemplu, clădirile).

5.3.2.2. Calculul și contabilizarea pierderii de valoare a unei UGT

Valoarea recuperabilă a unei UGT este valoarea cea mai mare dintre valoarea justă minus costurile de vânzare și valoarea sa de utilitate.

Valoarea contabilă a unei UGT se determină prin însumarea valorilor nete contabile ale activelor care pot fi direct atribuite sau afectate pe o bază rațională, coerentă și permanentă la unitatea generatoare de trezorerie.

Pentru determinarea valorii recuperabile a unei unități generatoare de trezorerie poate fi necesar să fie luate în considerare unele datorii contabilizate. În acest caz, valoarea justă minus costurile de vânzare a unității generatoare de trezorerie este prețul de vânzare estimat al ansamblului activelor ce compun unitatea respectivă împreună cu datoriile, din care sunt deduse costurile de ieșire.

Dacă valoarea recuperabilă poate fi determinată și fără luarea în considerare a acestor datorii, atunci ele vor afecta prin scădere valoarea contabilă a UGT.

Exemplu: Întreprinderea ALFA deține un echipament tehnologic pentru care există indicii că a pierdut din valoare. Echipamentul, a cărui valoare netă contabilă este de 200.000.000 lei, face parte din aceeași unitate generatoare de trezorerie împreună cu un teren care are o valoare contabilă de 50.000.000 lei și cu o clădire a cărei valoare netă este de 350.000.000 lei. Clădirea este deținută în locație-finanțare iar chiriile care au rămas de plătit sunt de 175.000.000 lei.

Valoarea contabilă a unității generatoare de trezorerie = 200.000.000 + 50.000.000 + 350.000.000 – 175.000.000 = 425.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru o unitate generatoare de trezorerie, o pierdere de valoare trebuie să fie contabilizată dacă și numai dacă valoarea sa recuperabilă este mai mică decât valoarea contabilă.

Pierderea de valoare trebuie să fie repartizată, pentru a reduce valoarea contabilă a activelor UGT, în următoarea ordine:

- ***mai întâi, fondului comercial afectat unității generatoare de trezorerie (dacă este cazul);***
- ***apoi, celorlalte active ale unității, în funcție de prorata valorii contabile a fiecăruia.***

Exemplu: Există indicii că un echipament tehnologic a cărui valoare netă contabilă este de 350.000.000 lei s-a depreciat. Acesta face parte din aceeași UGT cu un teren a cărui valoare contabilă este de 100.000.000 lei și o clădire cu o valoare contabilă netă de 550.000.000 lei.

Valoarea de utilitate a UGT este estimată la 700.000.000 lei iar valoarea justă minus costurile de vânzare la 500.000.000 lei. Nu există un fond comercial care poate fi atașat rațional acestei UGT.

Valoarea recuperabilă a UGT = max (700.000.000; 500.000.000) = 700.000.000 lei.

Valoarea contabilă a UGT = 350.000.000 + 100.000.000 + 550.000.000 = 1.000.000.000 lei.

Pierderea de valoare a UGT = 1.000.000.000 – 700.000.000 = 300.000.000 lei.

Pierderea se va imputa activelor care compun UGT în funcție de prorata valorii contabile:

- deprecierea aferentă echipamentului tehnologic: 300.000.000 x 350.000.000/1.000.000.000 = 105.000.000 lei.
- deprecierea aferentă terenului: 300.000.000 x 100.000.000/ 1.000.000.000 = 30.000.000 lei.
- deprecierea aferentă clădirii: 300.000.000 x 550.000.000/ 1.000.000.000 = 165.000.000 lei.

Întrucât nu există un fond comercial ce poate fi atașat rațional UGT, deprecierea va afecta contul de profit și pierdere:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+(-A);+(-A); +(-A)	
6813	=	%	300.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	105.000.000
		2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	30.000.000
		2912 Provizioane pentru deprecierea clădirilor	165.000.000

Cu ocazia repartizării unei pierderi de valoare, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să fie adusă la un nivel inferior celei mai mari valori dintre:

- ***valoarea justă minus costurile de vânzare (dacă poate fi determinată);***
- ***valoarea sa de utilitate (dacă poate să fie determinată);***
- ***zero.***

Exemplu: Dacă presupunem că pentru echipamentul din exemplul anterior poate fi determinată valoarea justă minus costurile de vânzare și că aceasta este de 275.000.000 lei, atunci pierderea de valoare care poate fi imputată acestuia va fi de 350.000.000 – 275.000.000 = 75.000.000 lei.

Diferența până la 105.000.000 va fi imputată celorlalte active pe bază de prorată:

- diferența aferentă terenului: 30.000.000 x 100.000.000/ 650.000.000 = 4.615.387 lei;
- diferența aferentă clădirii: 30.000.000 x 550.000.000/ 650.000.000 = 25.384.613 lei.

De aici rezultă că:

- pierderea de valoare aferentă terenului va fi de 30.000.000 + 4.615.387 = 34.615.387 lei.

Scanned with OKEN Scanner

– pierderea de valoare aferentă clădirii va fi de 165.000.000 + 25.384.613 = 190.384.613 lei.

+Ch		+(-A);+(-A);+(-A)	
		%	300.000.000
6813	=	2913	75.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	
		2911	34.615.387
		Provizioane pentru deprecierea terenurilor	
		2912	190.384.613
		Provizioane pentru deprecierea clădirilor	

Exercițiul 6

Dacă valoarea de utilitate a echipamentului tehnologic din exemplul anterior este de 330.000.000 lei, care ar fi soluția contabilă?

Dacă valoarea recuperabilă a unui activ individual nu poate fi determinată, nu se recunoaște pierdere din depreciere dacă unitatea generatoare de trezorerie din care face parte activul nu este depreciată. Acest tratament se aplică chiar dacă valoarea justă minus costurile de vânzare a activului este mai mică decât valoarea contabilă.

Exemplu: La sfârșitul exercițiului N, un mijloc de transport este achiziționat pentru 150.000.000 lei. El este amortizabil liniar pe 10 ani iar valoarea sa reziduală este estimată la 20.000.000 lei. La sfârșitul exercițiului N+2, valoarea contabilă a mijlocului de transport este de 124.000.000 lei. Există o piață activă „la mâna a doua" pentru mijlocul de transport.

Valoarea de piață a acestuia este de 100.000.000 lei. Întreprinderea nu intenționează să înlocuiască mijlocul de transport înaintea expirării

Scanned with OKEN Scanner

duratei de viață utilă. Unitatea generatoare de trezorerie din care face parte activul nu s-a depreciat. Potrivit IAS 36, întreprinderea nu recunoaște o pierdere din depreciere pentru mijlocul de transport deoarece nu poate fi determinată valoarea recuperabilă a acestuia, iar unitatea generatoare de trezorerie din care face parte nu este depreciată. Întreprinderea nu are intenția să cedeze mijlocul de transport, prin urmare, valoarea de utilitate a activului nu poate fi estimată ca o valoare apropiată de valoarea justă mai puțin costurile de vânzare a acestuia.

Un activ inutil este depreciat chiar dacă unitatea generatoare de trezorerie din care face parte nu este depreciată.

Exemplu: Un utilaj (A) cu o valoare contabilă de 50.000.000 lei a devenit inutil și nu mai contribuie la generarea de fluxuri de trezorerie. Întreprinderea intenționează să-l vândă ca fier vechi, valoarea justă minus costurile de vânzare estimată fiind de 5.000.000 lei. Unitatea generatoare de trezorerie din care face parte nu este depreciată. Valoarea recuperabilă poate fi determinată la nivel individual si este egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare de 5.000.000 lei. Utilajul nu mai este în folosință de aceea nu mai aparține unității generatoare de trezorerie. Întreprinderea înregistrează pentru acest utilaj o depreciere de 45.000.000 lei.

5.4. Reluarea pierderilor de valoare

O întreprindere trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere, dacă există un indiciu oarecare ce arată că o pierdere de valoare contabilizată pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de trezorerie, în exercițiile anterioare, s-a diminuat ori nu mai există.

Indiciile diminuării sau dispariției pierderii de valoare pot avea surse externe și/sau surse interne de informații.

Scanned with OKEN Scanner

Surse externe de informații

a) În cursul exercițiului, valoarea de piață a unui activ a crescut în mod semnificativ;

Exemplu: La începutul exercițiului N, întreprinderea BETA a achiziționat un echipament tehnologic al cărui cost de achiziție este de 120.000.000 lei. Se estimează o valoare reziduală de 20.000.000 lei și o durată de utilitate de 4 ani. Metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

La sfarșitul exercițiului N există indicii că echipamentul a pierdut din valoare și se efectuează testul de depreciere. Valoarea de utilitate este estimată la 70.000.000 lei, iar valoarea justă minus costurile de vânzare estimată este de 80.000.000 lei.

Rezultă că valoarea recuperabilă este max (70.000.000; 80.000.000) = 80.000.000 lei.

Amortizarea aferentă exercițiului N este de (120.000.000 – 20.000.000)/4 = 25.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă este de 120.000.000 – 25.000.000 = 95.000.000 lei.

Pierderea de valoare = 95.000.000 – 80.000.000 = 15.000.000 lei.

În cursul exercițiului N+1, valoarea de piață a echipamentului a crescut semnificativ, iar întreprinderea estimează cu ocazia lucrărilor de închidere o valoare justă mai puțin costurile de vânzare de 90.000.000 lei.

Valoarea de utilitate este estimată la 65.000.000 lei.

Valoarea netă contabilă este de 95.000.000 – 25.000.000 = 70.000.000 lei.

Valoarea recuperabilă este max (65.000.000; 90.000.000) = 90.000.000 lei.

Deoarece valoarea recuperabilă este superioară valorii nete contabile nu mai există nici o depreciere a activului.

b) Schimbări semnificative, ce au efect favorabil asupra întreprinderii, au survenit în cursul exercițiului sau vor surveni într-un viitor apropiat, în mediul tehnologic, economic sau juridic sau al pieței în care aceasta operează sau pe piața în care se vinde/se cumpără activul în cauză.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: În cursul exercițiului N+1, întreprinderea renunță la gama de produse pe care o realiza cu ajutorul echipamentului tehnologic și introduce în fabricație un nou produs pentru care există o cerere semnificativ mai mare. Valoarea de utilitate a echipamentului este estimată la 80.000.000 lei, iar valoarea justă minus costurile de vânzare la 70.000.000 lei. Deprecierea activului nu mai există.

c) Ratele dobânzii pe piață sau alte rate de randament ale pieței s-au diminuat în cursul exercițiilor și este probabil ca astfel de diminuări să afecteze rata de actualizare utilizată în calculul valorii de utilitate a activului și să majoreze, în mod semnificativ, valoarea recuperabilă a activului.

Surse interne de informații

a) Schimbări importante în gradul sau în modul de utilizare a unui activ, ce au un efect favorabil asupra întreprinderii, au survenit în cursul exercițiului sau sunt susceptibile să survină într-un viitor apropiat.

Exemplu: Întreprinderea realizează în cursul exercițiului N+1 o investiție care ameliorează performanța activului respectiv sau se angajează în restructurarea activității de care aparține activul.

b) indicații care provin din sistemul intern de informare arată că performanța economică a activului este sau va fi mai bună decât cea așteptată.

Exemplu: Întreprinderea a implementat un nou sistem intern de informare iar noile proceduri confirmă faptul că performanța activului este superioară celei estimate inițial.

Reluarea unei pierderi de valoare a unui activ sau a unei UGT trebuie să fie contabilizată imediat în contul de profit și pierderi, exceptând situația în care activul ar fi fost contabilizat la o mărime reevaluată, conform unei alte norme internaționale. Orice reluare a unei pierderi de valoare a unui activ reevaluat trebuie să fie tratată ca o reevaluare pozitivă, conform normelor IAS 16 și respectiv IAS 38.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: La sfârșitul exercițiului N, întreprinderea deține un utilaj despre care se cunosc următoarele informații:

- cost de achiziție 100.000.000 lei, durata de amortizare 5 ani;
- valoarea justă 120.000.000 lei.

La 31.12.N+1 valoarea recuperabilă a utilajului este de 40.000.000 lei iar la 31.12.N+2 de 50.000.000 lei.

La 31.12.N:

Amortizarea = 20.000.000 lei;

Valoarea netă contabilă = 100.000.000 – 20.000.000 = 80.000.000 lei;

Valoarea justă = 120.000.000 lei;

Rezerva din reevaluare pozitivă = 120.000.000 – 80.000.000 = 40.000.000 lei.

+A		+Cp	
2131 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	40.000.000

La 31.12.N+1:

Valoarea amortizabilă = 120.000.000 lei;

Amortizarea = 120.000.000/4 = 30.000.000 lei;

Valoarea netă contabilă = 90.000.000 lei;

Valoarea recuperabilă = 40.000.000 lei;

Pierderea de valoare = 90.000.000 – 40.000.000 = 50.000.000 lei;

a) imputarea cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente:

-Cp		-A	
105 Rezerve din reevaluare	=	213 Echipamente tehnologice	40.000.000

b) contabilizarea la cheltuieli a restului din pierderea de valoare:

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	10.000.000

La 31.12.N+2:

Amortizarea = 40.000.000/3 = 13.333.333 lei;

Valoarea netă contabilă = 26.666.667 lei;

Valoarea recuperabilă = 50.000.000 lei;

Aprecierea de valoare = 50.000.000 – 26.666.667 = 23.333.333 lei.

a) reluarea provizionului pentru depreciere:

-(-A)		+V	
2913 Provizioane pentru deprecierea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	=	7813 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	10.000.000

b) reconstituirea unei părţi din rezerva din reevaluare:

+A		+Cp	
213 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	13.333.333

Valoarea netă contabilă majorată a unui activ ce se datorează reluării unei pierderi din depreciere nu trebuie să depăşească valoarea netă contabilă care ar fi fost determinată în cazul în care activul nu s-ar fi depreciat.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Dacă presupunem pentru exercițiul N+2 o valoare recuperabilă de 65.000.000 lei (vezi exemplul anterior) atunci vom avea:

Aprecierea de valoare = 65.000.000 – 26.666.667 = 38.333.333 lei.

Dacă activul nu s-ar fi depreciat, el ar fi avut la sfârșitul exercițiului N+2 o valoare netă contabilă de 120.000.000 – 30.000.000 x 2 = 60.000.000 lei.

În consecință, reluarea pierderii de valoare nu trebuie să ducă la o valoare netă contabilă mai mare de 60.000.000 lei:

a) reluarea provizionului pentru depreciere:

-(-A)		+V	
2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor	=	7813 Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	10.000.000

b) reconstituirea unei părți din rezerva din reevaluare:

+A		+Cp	
213 Echipamente tehnologice	=	105 Rezerve din reevaluare	23.333.333

Deci, valoarea recuperabilă a activului (65.000.000 lei) se plafonează la valoarea netă contabilă pe care ar fi avut-o acesta dacă nu s-ar fi depreciat în trecut (60.000.000 lei). Diferența de 5.000.000 lei nu se înregistrează în contabilitate din prudență.

Exercițiul 7

Întreprinderea achiziționează la începutul exercițiului N o clădire la costul de achiziție de 500.000.000 lei, durata de utilitate fiind de 20 de ani. Metoda de amortizare este cea liniară. Valoarea recuperabilă a clădirii este estimată la 400.000.000 lei la sfârșitul exercițiului N și respectiv la 460.000.000 lei la sfârșitul exercițiului N+1.

Scanned with OKEN Scanner

Care este tratamentul contabil corect al recunoașterii și reluării pierderii de valoare, conform IAS 36?

După reluarea unei pierderi din depreciere, amortizarea activului trebuie ajustată pentru perioadele contabile viitoare în vederea alocării valorii nete contabile a activului, mai puțin valoarea lui reziduală (dacă există), pe o bază sistematică pe durata de viață utilă rămasă.

Exercițiul 8

Pornind de la datele exercițiului anterior, să se calculeze amortizarea aferentă exercițiului N+2.

Raționamentul privind reluarea pierderilor aferente unei unități generatoare de trezorerie este similar, existând totuși și unele particularități.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru o UGT trebuie alocată pentru a crește valoarea contabilă a activelor acesteia.

Aceste creșteri ale valorilor contabile trebuie tratate ca fiind reluări ale pierderilor din depreciere pentru activele din UGT luate ca active individuale.

În alocarea reluării unei pierderi din depreciere a unei UGT, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie majorată peste minimul dintre:

(a) valoarea recuperabilă (dacă este determinabilă); și

(b) valoarea netă contabilă care ar fi fost determinată dacă nu ar fi fost recunoscută nici o pierdere din depreciere în anii trecuți.

Exemplu: La sfârșitul exercițiului N, despre o unitate generatoare de trezorerie se cunosc următoarele informații:

- echipament tehnologic: cost de achiziție 200.000 mii lei; durata de utilitate 10 ani; amortizarea liniară;

Scanned with OKEN Scanner

- teren: cost de achiziție 100.000 mii lei;
- clădire: cost de achiziție 500.000 de mii lei, durata de utilitate 20 de ani, amortizare liniară;
- valoarea recuperabilă a UGT este de 405.000 mii lei.

Amortizarea echipamentului = 200.000/10 = 20.000 mii lei;

Valoarea netă contabilă a echipamentului = 200.000 – 20.000 = 180.000 mii lei;

Amortizarea clădirii = 500.000/20 = 25.000 mii lei;

Valoarea netă contabilă a clădirii = 500.000 – 25.000 = 475.000 mii lei;

Valoarea netă contabilă a UGT = 180.000 + 100.000 + 475.000 = 755.000 mii lei;

Pierderea de valoare = 755.000 – 405.000 = 350.000 mii lei.

Aceasta se alocă celor trei active proporțional cu ponderea valorii nete contabile în total valoare netă contabilă a UGT:

- pierderea aferentă echipamentului: 350.000 x 180.000/755.000 = 83.444 mii lei;
- pierderea aferentă terenului: 350.000 x 100.000/755.000 = 46.358 mii lei;
- pierderea aferentă clădirii: 350.000 – 83.444 – 46.358 = 220.198 mii lei.

+Ch		+(-A);+(-A);+(-A)	
6813	=	%	350.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	83.444
		2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri	46.358
		2912 Provizioane pentru deprecierea construcțiilor	220.198

Valoarea amortizabilă a echipamentului = 180.000 – 83.444 = 96.556 mii lei;

Amortizarea aferentă echipamentului = 96.556/9 = 10.728 mii lei;

Valoarea netă contabilă a echipamentului = 96.556 – 10.728 = 85.828 mii lei;

Valoarea netă contabilă a terenului = 100.000 – 46.358 = 53.642 mii lei;

Valoarea amortizabilă a clădirii = 475.000 – 220.198 = 254.802 mii lei;

Amortizarea clădirii = 254.802/19= 13.411 mii lei;

Valoarea netă contabilă a clădirii = 254.802 – 13.411 = 241.391 mii lei;

Valoarea netă contabilă a UGT = 380.861 mii lei;

Valoarea recuperabilă a UGT = 780.000 mii lei;

Aprecierea de valoare = 780.000 – 380.861 = 399.139 mii lei.

Pierderea din depreciere de 350.000 mii lei se va relua în funcție de ponderea valorii nete contabile a fiecărui activ în valoarea netă contabilă a UGT:

- pentru echipamentul tehnologic: 350.000 x 85.828/380.861 = 78.873 mii lei;
- pentru teren: 350.000 x 53.642/380.861 = 49.295 mii lei;
- pentru clădire: 350.000 x 241.391/380.861= 221.832 mii lei.

Dacă UGT nu s-ar fi depreciat, care ar fi fost valoarea ei netă contabilă?

- valoarea netă contabilă a echipamentului = 200.000 – 20.000 x 2 = 160.000 mii lei;
- valoarea netă contabilă a terenului = 100.000 mii lei;
- valoarea netă contabilă a clădirii = 500.000 – 25.000 x 2 = 450.000 mii lei;
- valoarea netă contabilă a UGT = 710.000 mii lei.

Reluarea pierderii de valoare se va face în limita valorii nete contabile pe care activele ce compun UGT ar fi avut-o dacă nu ar fi existat deprecierea.

În cazul echipamentului tehnologic, dacă reluăm pierderea de valoare de 78.873 mii lei, vom obține pentru acest activ o valoare netă de 85.828 + 78.873 = 164.701 mii lei. Excedentul de 4.701 mii lei

Scanned with OKEN Scanner

peste valoarea netă contabilă de 160.000 mii lei pe care ar fi avut-o echipamentul dacă nu s-ar fi depreciat nu se reia la venituri.

În cazul terenului, dacă reluăm pierderea de valoare de 49.294 mii lei, vom obține o valoare netă contabilă de 53.642 + 49.295 = 102.937 mii lei. Excedentul de 2.937 mii lei nu se reia la venituri.

În cazul clădirii, dacă reluăm pierderea de valoare de 221.832 mii lei vom obține o valoare netă contabilă de 241.391 + 221.832 = 463.223 mii lei. Excedentul de 13.223 mii lei nu se reia la venituri.

-(-A); -(-A); -(-A)		+V	
%	=	7813	329.138
2913 Provizioane pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor		Venituri din exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	74.172 (78.873 - 4.701)
2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri			46.358 (49.295 – 2.937)
2912 Provizioane pentru deprecierea construcţiilor			208.609 (221.832- 13.223)

Exercițiul 9

Care este soluția contabilă dacă valoarea recuperabilă a echipamentului tehnologic este estimată la 155.000 mii lei?

Fondul comercial generat de o achiziție reprezintă o plată făcută de dobânditor și care este determinată de anticiparea avantajelor economice viitoare. Aceste avantaje pot să rezulte din sinergia dintre activele identificabile achiziționate sau din activele care, luate individual, nu pot fi recunoscute în situațiile financiare.

Scanned with OKEN Scanner

Fondul comercial nu generează fluxuri de trezorerie în mod independent de alte active sau grupuri de active și de aceea nu putem determina valoarea recuperabilă a acestuia, considerat ca un activ individual.

În condițiile în care se constată că valoarea recuperabilă pentru unitatea generatoare de trezorerie este inferioară valorii contabile nete, trebuie recunoscută o pierdere din depreciere care va fi alocată pentru a reduce valoarea contabilă netă a activelor unității generatoare de trezorerie:

a) mai întâi asupra fondului comercial;

b) apoi asupra altor active ale unității pe baza unei alocări proporționale;

În vederea testului de depreciere, fondul comercial achiziționat într-o grupare de întreprinderi va fi alocat unităților generatoare de trezorerie sau grupurilor de unități ale cumpărătorului care beneficiază de sinergiile grupării, indiferent dacă activele și datoriile întreprinderii achiziționate sunt sau nu alocate respectivelor grupuri de unități.

Fiecare UGT sau grup de UGT cărora le este alocat fond comercial reprezintă:

– cel mai redus nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopuri manageriale;

– nu depășește mărimea unui segment de raportare primară sau secundară așa cum este definit de IAS 14.

Unitățile generatoare de trezorerie cărora nu le este alocat fond comercial sunt testate pentru depreciere ori de câte ori există indicii de depreciere sau anual, dacă acestea includ imobilizări corporale cu durată de viață nedeterminată sau care nu sunt încă disponibile pentru utilizare.

O unitate generatoare de trezorerie căreia i s-a alocat fond comercial va fi testată pentru depreciere anual.

Acest test de depreciere anual poate avea loc oricând în timpul anului, cu condiția ca momentul ales să fie consecvent de la un an la altul. Unitățile generatoare de trezorerie pot fi testate pentru depreciere la momente diferite.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă o parte sau întreg fondul comercial rezultă dintr-o grupare de întreprinderi care a avut loc în cursul perioadei curente, unitatea generatoare de trezorerie trebuie testată pentru depreciere până la sfârșitul anului curent.

Dacă activele care fac parte din unitatea generatoare de trezorerie căreia i-a fost alocat fond comercial sunt testate pentru depreciere în același timp, testul de depreciere al acestora se efectuează înaintea celui pentru UGT. Precizarea este valabilă și pentru unitățile care fac parte din grupul de UGT cărora li s-a alocat fond comercial.

Exemplu: La începutul exercițiului N+1, întreprinderea M a achiziționat integral întreprinderea N pentru 1.125.000 de mii lei. N deține trei unități generatoare de trezorerie A, B și C, a căror valoare justă este de 600.000 de mii lei, 225.000 mii lei și respectiv 160.000 mii lei.

La data achiziției, M a înregistrat un fond comercial pozitiv de 140.000 mii lei (1.125.000 – 985.000). La sfârșitul exercițiului N+1, există indicii că A a pierdut din valoare; valoarea sa recuperabilă este estimată la 630.000 mii lei. La această dată, valorile contabile nete ale unităților generatoare de trezorerie sunt:

mii lei

31.12.N+1	A	B	C	Fond comercial	Total
Valoarea contabilă netă	660.000	230.000	220.000	140.000	1.250.000

Valoarea recuperabilă pentru N este de 1.000.000 mii lei. Fondul comercial este monitorizat intern la nivelul lui N (format din unitățile A, B și C).

Potrivit IAS 36, deoarece există indicii de depreciere pentru unitatea A, se efectuează inițial testul de depreciere pentru aceasta.

Scanned with OKEN Scanner

mii lei

31.12.N+1	Valoarea contabilă	660.000
	(-) Valoarea recuperabilă	630.000
	(=) Pierderea din depreciere	30.000

Prin urmare, întreprinderea M va recunoaște o pierdere din depreciere de 30.000 mii lei pentru A. Această pierdere va fi imputată activelor lui A.

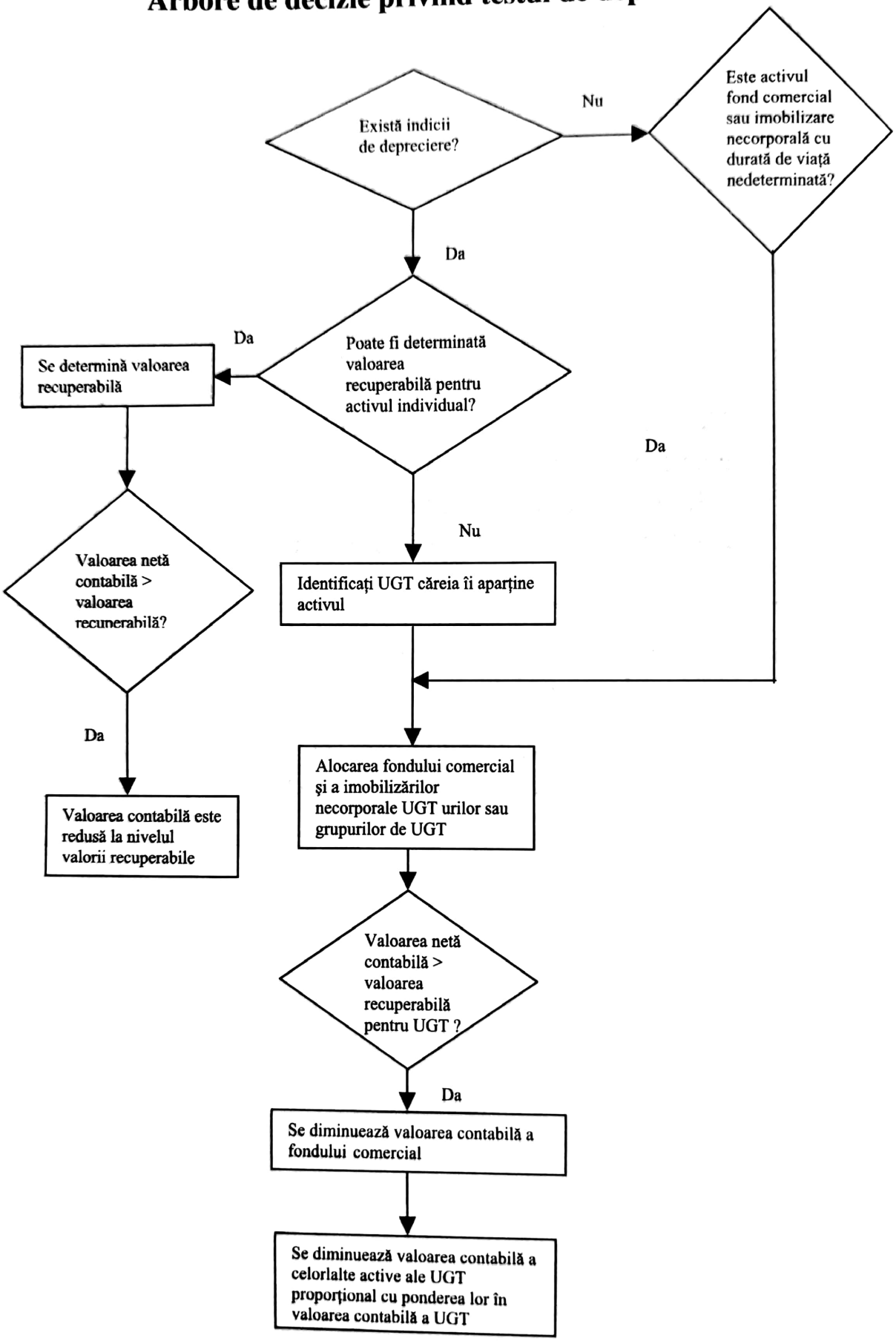
Ulterior se efectuează testul de depreciere anual la nivelul lui N: se compară valoarea contabilă netă a lui N cu valoarea sa recuperabilă. În urma acestui test, M recunoaște o pierdere din depreciere: 1.220.000 – 1.000.000 = 220.000 mii lei, care este alocată cu prioritate asupra fondului comercial (140.000 mii lei) iar diferența activelor A, B, și C care formează unitatea generatoare de trezorerie N proporțional în funcție de valoarea contabilă netă.

IAS 36 interzice reluarea unei pierderi din depreciere recunoscută pentru fondul comercial.

Nu este permis ca o pierdere din depreciere recunoscută să fie reluată ca urmare a unei modificări în estimări.

Scanned with OKEN Scanner

Arbore de decizie privind testul de depreciere[10]



[10] IAS 36 Impairment of assets Impact Issues and valuation, October 2004.

Scanned with OKEN Scanner

Interesul minoritar

Potrivit IFRS 3, fondul comercial rezultat în urma unei grupări de întreprinderi se determină pe baza procentajului de interes, deci fondul comercial aferent interesului minoritar nu este recunoscut în bilanțul consolidat.

O UGT cuprinde activele care aparțin grupului și minoritarilor și fondul comercial al societății mamă. În vederea deprecierii, valoarea contabilă a UGT este majorată cu fondul comercial aferent intereselor minoritare. Se compară valoarea recuperabilă a UGT cu valoarea contabilă, iar pierderea din depreciere este alocată inițial fondului comercial și apoi activelor UGT.

Pierderea din depreciere aferentă fondului comercial este împărțită între fondul comercial atribuibil mamei și cel al minoritarilor și doar pentru primul este recunoscută o pierdere din depreciere.

Exemplu: La 1 ianuarie N, întreprinderea X achiziționează 80% din întreprinderea Z la un cost de achiziție de 1.800 mld. lei. Valoarea justă a activelor nete identificabile ale lui Z la momentul achiziției este de 1.600 mld. lei și Z nu are datorii contingente.

Fondul comercial recunoscut = Costul de achiziție - Partea ce revine societății mamă din valoarea justă a activului net identificabil al întreprinderii Z = 1.800 - 80% x 1.600 = 520 mld. lei.

Partea ce revine minoritarilor din activul net identificabil = 20% x 1.600 = 320 mld. lei.

Z este unitate generatoare de trezorerie cu o valoare recuperabilă de 1.500 mld. lei (o parte din aceasta este aferentă intereselor minoritare).

La 31 .12.N valoarea contabilă a activului net identificabil al lui Z este de 1.550 mld. lei.

Testul de depreciere la sfârșitul exercițiului N:

Scanned with OKEN Scanner

mld. lei

	Fond comercial	Activ net identificabil	Total
Valoarea contabilă la sfârşitul exerciţiului N	520	1.550	2.070
Fond comercial aferent intereselor minoritare nerecunoscut	130*)		
Valoare contabilă ajustată	650	1.550	2.200
Valoarea recuperabilă			1.500
Pierdere din depreciere			700

*) (520 x 20%)/80% (dacă 80% din fondul comercial reprezintă 520 mld. lei, atunci 20% din fondul comercial reprezintă 130 mld. lei)

Pierderea din depreciere este alocată astfel:

- fondului comercial 650 mld. lei;
- activelor UGT 50 mld. lei;

Deoarece în bilanțul consolidat este recunoscut doar 80% din fondul comercial, pierderea din depreciere recunoscută este de 80% x 650 mld. = 520 mld. lei.

STUDIU DE CAZ

ABC este un grup cu sediul în România (unde există și o fabrică de ambalare a plantelor uscate) care desfășoară activități și în alte 4 țări:

- India – fabrica de condimente;
- Anglia – fabrica de supă instant;
- Italia – fabrica de paste și sos special pentru paste;
- Ucraina – moară de grâu.

Grupul dispune de două centre de desfacere, în Anglia și în Franța, care asigură vânzarea produselor ABC în toată Europa și un birou în București care se ocupă de vanzările în România. Reprezentanțele de desfacere sunt centre de cost.

Scanned with OKEN Scanner

Deoarece nu există piață pentru condimentele măcinate în India, întreaga cantitate obținută este livrată spre ambalare la București. Deși fabrica din România ar putea cumpăra mai ieftin condimentele de la alți furnizori, aceasta este o opțiune mai avantajoasa la nivelul grupului. Făina din Ucraina este vândută în proporție de 65% fabricii de paste din Italia. Există o cerere mare pentru acest produs ce ar putea fi vândut și în afara grupului.

Directorul financiar din Anglia a raportat că Ministerul Agriculturii a identificat la o fermă cazuri de animale afectate de „maladia vacii nebune" și că se teme că aceasta va altera încrederea consumatorilor în carnea englezească. Aceste probleme au survenit în primul trimestru când vînzările la supa de vacă au scăzut cu 75%.

Fabrica din Anglia are o valoare netă de 4.000.000 lire (valoarea brută 6.200.000 lire – amortizarea cumulată 2.200.000 lire). Centrul de desfacere din Londra are o valoare netă de 750.000 lire (valoarea brută 1500.000 lire – amortizarea cumulată 750.000 lire).

Grupul ABC a finanțat construirea fabricii din Anglia cu un împrumut bancar pentru care plătește o rată a dobânzii de 6.5%, dar are un cost mediu al capitalului de 11%.

Directorul financiar și-a revizuit recent previziunile pe 5 ani datorită problemei survenite și acestea se prezintă astfel:

mii lire

	Anul 1	**Anul 2**	**Anul 3**	**Anul 4**	**Anul 5**
Vânzări	6.200	6.510.0	6,835,5	7.177,3	7.536,1
(-)Costul bunurilor vândute	4.960	5.208	5.468,4	5.741,8	6.028,9
(=)Marja brută	1.240	1.302	1.367,1	1.435	1.507,2
(-)Reparații și întreținere	100	110	120	130	140

Scanned with OKEN Scanner

	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 4	Anul 5
(-)Alte cheltuieli	92,5	97,5	102,5	107,5	112,5
(=)EBITDA*	**942,5**	**984,5**	**1.028,6**	**1.075,9**	**1.126,6**
(-)Dobândă	150	150	150	150	150
(-)Impozit pe profit	238	260	288	314	343
(=)Profit net	**554,5**	**574,5**	**590,6**	**611,9**	**633,6**

* impactul variației NFR este nesemnificativ.

Directorul financiar a presupus o creștere constantă de 5%. Cursul de schimb liră/leu la 21.12.N este 1 £ = 50.000 lei.

Managementul a înaintat o propunere Consiliului de Administrație ca fabrica din Anglia să fie reconstruită pentru a produce doar supă de pui și vegetală la sfârșitul anului N+3, costul investiției fiind estimat la 100.000 lire. Noua fabrică va crește marja brută cu 5% și va reduce cheltuielile cu reparațiile cu 50.000 lire pe an. Restructurarea va fi votată în februarie.

Grupul ABC a cumpărat 90% din grupul M ce deținea fabricile din Italia, România, India și Ucraina în exercițiul N-2, pentru 430,5 miliarde lei. Valoarea justă a activului net la data achiziției a fost:

– România: 160 miliarde lei;

– India: 50 miliarde lei;

– Italia: 140 miliarde lei;

– Ucraina: 95 miliarde lei;

Total: 445 miliarde lei.

Fondul comercial rezultat în urma achiziției este de 30 miliarde lei. Fondul comercial este monitorizat pe segmente de activitate (grupul are 3 segmente de activitate: supe instant, făină și paste și respectiv condimente și plante uscate).

În ultimii 2 ani de la achiziție, fabrica din Italia a înregistrat pierderi importante. La 31.12.N, valorile nete contabile ale fabricilor sunt următoarele:

– România: 240 miliarde lei;

Scanned with OKEN Scanner

– Italia: 130 miliarde lei;

– Ucraina: 100 miliarde lei;

– India: 40 miliarde lei;

– Fond comercial: 25.5 miliarde lei (din care 15,5 miliarde pentru sectorul făină și paste și 10 miliarde pentru sectorul condimente și plante uscate).

Valorile recuperabile determinate sunt de:

– 115 mld. lei pentru fabrica din Italia;

– 120 mld. lei pentru fabrica din Ucraina;

– 300 mld. lei pentru fabricile din România și India.

Ca urmare a problemelor cu care se confruntă fabrica din Italia și Anglia, directorul financiar al grupului crede ca ar putea exista o depreciere a punctelor de desfacere. Valoarea netă contabilă a biroului din Franța este 25 mld. lei, iar centrul de desfacere din București are o valoare contabilă de 10 miliarde lei.

Durata de viață utilă estimată este de 10 ani pentru fiecare unitate generatoare de trezorerie, cu excepția celei din Anglia care are o durată de 5 ani.

Valoarile recuperabile pentru segmentele de activitate sunt de:

– 240 mld. lei pentru făină și paste;

– 300 mld. lei pentru condimente și plante aromate.

Pe baza informațiilor de mai sus vom proceda la:

PASUL I – Identificarea unităților generatoare de trezorerie și a activelor corporației.

PASUL 2 – Alocarea activelor grupului și determinarea deprecierii.

PASUL 3 – Testul anual de depreciere pentru segmentele de activitate cărora li s-a alocat fond comercial.

PASUL I – O unitate generatoare de trezorerie este definită ca fiind cel mai mic grup de active care generează intrări de lichidități ce sunt în mare măsură independente de intrările de lichidități din alte active sau grupuri de active.

Fabrica din Ucraina este o unitate generatoare de trezorerie deoarece poate să vândă făina pe o piață activă și să genereze intrări de lichidități

Scanned with OKEN Scanner

independente de fabrica din Italia. Nu putem afirma același lucru despre fabrica din India ale cărei vânzari sunt condiționate de fabrica din România, motiv pentru care acestea formează împreună o unitate generatoare de trezorerie. Fabricile din Italia și Anglia sunt unități generatoare de trezorerie. Centrele de desfacere sunt active ale corporației deoarece asigură vânzarea produselor grupului ABC și nu au intrări de lichidități independent de cele cinci fabrici.

PASUL 2 – Valoarea activelor corporației este alocată asupra valorii contabile a fiecărei unități generatoare de trezorerie în funcție de durata de viață utilă.

	Italia	**Ucraina**	**România +India**	**Anglia**	**Total**
Valoarea contabilă (1)	130 mld	100 mld	280 mld	200 mld	710 mld
Durata de viață utilă (2)	10 ani	10 ani	10 ani	5 ani	
Ponderea pe baza duratei(3)	2	2	2	1	
Valoarea contabilă după aplicarea ponderii (4)=(1)x(3)	260 mld	200 mld	560 mld	200 mld	1.220 mld
Proporția de alocare a valorii activelor corporației (5)=(4)/1.220	21,31%	16,39%	45,90%	16,4%	100%
Alocarea proporțională a activelor corporației (6)=(5) x 72,5 mld	15,44975 mld	11,88275 mld	33,2775 mld	11,89 mld	72,5 mld [a)]
Valoarea contabilă după alocarea activelor corporației (7)=(6)+(1)	145,44975 mld	111,88275 mld	313,2775 mld	211,89 mld	782,5 mld

a) valoarea activelor corporației a fost determinată prin însumarea valorilor nete contabile ale centrelor de desfacere. Pentru conversia valorii contabile a centrului din Anglia s-a utilizat cursul de închidere de 50.000 lei/liră.

Vom determina mai întâi valoarea recuperabilă a fabricii din Anglia, pe baza previziunilor puse la dispoziție de directorul financiar. Fluxurile de

Scanned with OKEN Scanner

trezorerie considerate exclud dobânda și plățile aferente impozitului pe profit. Rata de actualizare nu este legată direct de modul în care grupul a finanțat construirea fabricii din Anglia. Aceasta poate fi determinată de costul mediu ponderat al capitalului pentru întreprindere (în cazul nostru 11%).

Valoarea de utilitate a fabricii din Anglia este de $942,5/(1+0,11)+984,5/(1+0,11)^2+1028,6/(1+0,11)^3+1075,9/(1+0,11)^4+1126,6/(1+0,11)^5 =$ 3.777.556 mii lire.

Valoarea recuperabilă este estimată în moneda străină după care se convertește în moneda societății mamă la cursul de la data determinării valorii recuperabile (50.000 lei/liră).

Fluxurile de trezorerie nu au fost ajustate cu intrările și ieșirile de lichidități așteptate să apară ca urmare a reconstrucției viitoare deoarece întreprinderea nu este încă angajată în restructurare (decizia va fi luată în luna februarie).

ABC compară valoarea contabilă a fiecărei unități generatoare de trezorerie după alocarea activelor corporației cu valoarea recuperabilă:

mld. lei

	Italia	**Ucraina**	**România+India**	**Anglia**
Valoare contabilă după alocare	145,44975	111,88275	313,2775	211,89
Valoarea recuperabilă	115	120	300	188,877788
Pierderea din depreciere	30,44975	-	13,2775	23,012212

Deprecierea diminuează mai întâi partea alocată din activele corporației și apoi activele unității generatoare de trezorerie.

De exemplu, pentru fabrica din Italia se determină o depreciere de 30,44975 mld. lei care diminuează activele corporației pentru 15,4975 mld. lei, iar restul activele fabricii.

Scanned with OKEN Scanner

PASUL 3 – Testul anual de depreciere pentru segmentele cărora li s-a alocat fond comercial.

	Făină și paste	**Condimente și plante aromate**
Valoare contabilă după alocare	242,38275 mld.	310 mld.
Fondul comercial aferent intereselor minoritare nerecunoscut	1,722222222 mld. [a)]	1,111111111 mld. [b)]
Valoarea contabilă ajustată	244,104972222 mld. lei	311,111111111 mld. lei
Valoarea recuperabilă	240 mld.	300 mld.
Pierderea din depreciere	4,104972222 mld.	11,111111111 mld.

a) 15,5 mld. x 10%/90%

b) 10 mld. x 10%/90%

Pierderea din depreciere de 4,1049722222 mld. lei este alocată fondului comercial, iar pierderea de 11,111111111 mld. lei este alocată fondului comercial pentru 10 mld. lei și activelor segmentului de activitate.

5.5. IFRS 5 „Active necurente deținute pentru vânzare și întreruperi de activități"

Obiectivul acestui standard este de a descrie tratamentul contabil pentru activele deținute în vederea vânzării („held for sale") și prezentarea informațiilor referitoare la abandonul de activități.

Criteriile de clasificare și de prezentare ale acestui standard se aplică pentru activele necurente și pentru grupurile de active deținute în vederea cedării („disposal groups") cu excepția următoarelor active:

Scanned with OKEN Scanner

1. active de impozit amânat;
2. active ce rezultă din beneficiile acordate angajaților;
3. activele financiare ce intră în aria de aplicabilitate a normei IAS 39 „Instrumente financiare";
4. activele necurente evaluate la valoarea justă minus costurile de vânzare, potrivit IAS 41 „Agricultura" și cele evaluate la valoarea justă, potrivit IAS 40 „Investiții imobiliare";
5. drepturi contractuale ce rezultă din contractele de asigurare, așa cum sunt definite de IFRS 4 „Contractele de asigurare".

5.5.1. Clasificarea unui activ necurent ca deținut în vederea vânzării

O întreprindere clasifică un activ necurent (sau un grup de active) ca deținut în vederea vânzării, dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată mai degrabă prin vânzare decât prin utilizare.

Un activ (sau un grup de active) îndeplinește definiția dacă este disponibil spre vânzare în condiția sa actuală (cu excepția operațiilor normale legate de vânzare), iar vânzarea trebuie să fie foarte probabilă.

Un **grup de active** deținut în vederea vânzării reprezintă un ansamblu de active și eventual datorii legate de acestea pe care întreprinderea intenționează să le vândă sau să le schimbe cu alte active, într-o tranzacție unică. Într-un grup de active pot fi incluse orice fel de active și datorii, inclusiv active curente care nu intră în sfera de aplicare a IFRS 5.

Vânzarea are o probabilitate mare de realizare dacă managementul (de la nivelul corespunzător) a întocmit un plan de vânzare a activului și a inițiat un program eficient de identificare a cumpărătorului și de realizare a planului de vânzare. În plus, se așteaptă ca vânzarea să fie încheiată în termen de un an de la data clasificării și este puțin probabil să fie necesare schimbări ale planului sau ca planul să fie retractat.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Societatea GAMA deține 5 magazine în orașul X. Datorită scăderii drastice a vânzărilor la unul din magazine, managementul decide vânzarea clădirii și transportarea mărfurilor la celelalte magazine. Managementul a anunțat data licitației de vânzare și dorește să solicite unui eventual cumpărător să accepte transferul după un timp necesar pentru a elibera clădirea. În acest caz, criteriile de clasificare a clădirii în categoria activelor deținute în vederea vânzării sunt îndeplinite deoarece activitățile de eliberare sunt normale în cazul vânzării clădirilor.

Exemplu: Societatea ALFA dorește să vândă un depozit pe care îl deține în apropierea fabricii sale de mobilă deoarece, ca urmare a restrângerii activității fabricii, capacitatea depozitului este subutilizată. ALFA a achiziționat un teren pe care urmează să contruiască un alt depozit. Faptul că societatea ALFA va avea nevoie de o perioadă destul de îndelungată pentru a transfera clădirea demonstrează că aceasta nu este disponibilă pentru o vânzare imediată. Criteriile de clasificare a depozitului în categoria activelor necurente destinate vânzării vor fi îndeplinite în momentul în care construcția noului depozit va fi finalizată.

Exemplu[11]**:** Societatea GAMA deține o clădire în care se află biroul de contabilitate. GAMA a construit un sediu nou unde va fi mutat biroul dar, datorită faptului că actuala clădire este deteriorată, societatea o va renova pentru a obține un preț mai bun. Faptul că GAMA va avea nevoie de o perioadă îndelungată pentru a efectua renovarea demonstrează că activul nu este disponibil pentru o vânzare imediată. Criteriile de clasificare a clădirii în categoria activelor destinate vânzării vor fi îndeplinite atunci când vor fi finalizate lucrările de renovare.

Sunt asimilate tranzacțiilor de vânzare și schimburile de active care au substanță comercială dar nu și alte forme de cesiune a activelor necurente.

[11] IFRS 5 Implementation guidance, martie 2004.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Managementul societății ALFA a aprobat un plan de vânzare a unui echipament și a inițiat un program de căutare a unui cumpărător, dar dorește să încheie concomitent cu vânzarea un contract de locație finanțare având ca obiect același echipament. Faptul că ALFA dorește să realizeze o operație de lease-back demonstrează că vânzarea completă nu se poate realiza într-un an, iar echipamentul nu îndeplinește condițiile pentru a fi clasificat în categoria activelor deținute în vederea vânzării.

Exemplu: Societatea de leasing GAMA deține un autoturism care i-a fost returnat în urma unui contract de leasing anterior. GAMA dorește să vândă autoturismul sau să îl ofere în leasing și a întreprins acțiuni de căutare a unui posibil cumpărător sau locatar. Până la sfârșitul exercițiului nu se cunoaște încă forma viitoarei tranzacții. În acest caz, autoturismul nu îndeplinește criteriile pentru a fi clasificat ca deținut în vederea vânzării.

Anumite evenimente pot prelungi perioada de finalizare a vânzării peste un an. Această prelungire nu împiedică clasificarea activului în categoria celor destinate vânzării dacă:

- se datorează unor evenimente pe care întreprinderea nu le poate controla;
- există probe care demonstrează că întreprinderea rămâne angajată în planul de vânzare a activului.

Exemplu: Societatea ALFA dorește să vândă o fabrică și a găsit un cumpărător. În urma înțelegerii dintre cumparator și ALFA, acesta vizitează fabrica ce face obiectul vânzării, sesizează că este poluantă și cere vânzătorului să instaleze filtre. Deși vânzătorul întreprinde acțiuni în acest sens, perioada de vânzare completă s-ar putea prelungi peste un an. Deoarece întreprinderea ALFA a inițiat acțiuni de instalare a filtrelor, fabrica îndeplinește condițiile pentru a fi clasificată ca destinată vânzării.

Exemplu: Societatea BETA a clasificat un echipament ca disponibil pentru vânzare. În perioada curentă, întreprinderea nu l-a vândut pentru că

Scanned with OKEN Scanner

nu a primit o oferta rezonabilă. BETA a procedat la reducerea prețului de vânzare dar, deși a întreprins acțiuni de căutare a unui cumpărător, nu a primit nici o ofertă. Echipamentul are piață activă și prețul acestuia este rezonabil apropiat de valoarea justă. În acest caz, echipamentul va continua să fie clasificat ca deținut în vederea vânzării la sfârșitul anului.

În anul urmator, prețul scade și mai mult, dar BETA nu diminuează prețul de vânzare deoarece consideră că aceasta este o situație temporară și estimează ameliorarea condițiilor pe piață. Menținerea unui preț ridicat pentru vânzarea echipamentului demonstrează că acesta nu este disponibil pentru o vânzare imediată și va fi reclasificat în categoria activelor deținute în vederea utilizării.

5.5.2. Activele necurente achiziționate, clasificate ca deținute în vederea vânzării

Activele necurente achiziționate în vederea vânzării trebuie să fie clasificate, la data achiziției lor, ca deținute spre vânzare dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- ***se așteaptă ca vânzarea să aibă loc în termen de un an;***
- ***există o probabilitate mare ca și celelalte criterii de clasificare în categoria activelor deținute spre vânzare să fie îndeplinite în cadrul unei perioade scurte după achiziție (de obicei, în trei luni).***

În cazul în care criteriile de clasificare în categoria activelor deținute în vederea vânzării sunt îndeplinite după data închiderii exercițiului, dar înainte de data autorizării spre depunere a situațiilor financiare, activele nu sunt reclasificate. Totuși, în anexă, se vor prezenta informații cu privire la natura activului necurent și circumstanțele care conduc la încadrarea acestuia în categoria activelor deținute în vederea vânzării, data la care ar trebui să aibă loc vânzarea și sectorul de activitate (în sensul descris de norma IAS 14 „Raportarea pe segmente") căreia îi aparține activul.

Scanned with OKEN Scanner

5.5.3. Evaluarea și prezentarea în situațiile financiare a activelor destinate cedării

STUDIU DE CAZ

Societatea ALFA achiziționează, la 1.01.N, un echipament la un preț de 200.000.000 lei, cheltuieli de transport incluse în factură 20.000.000 lei, TVA 19%. ALFA estimează o durată de utilitate de 10 ani și o valoare reziduală de 20.000.000 lei pentru echipament. La sfârșitul exercițiului N, deoarece există indicii de depreciere, echipamentul este testat pentru depreciere, valoarea recuperabilă determinată fiind de 180.000.000 lei. La 1.09. N+1, managementul întocmește un plan de vânzare a echipamentului și întreprinde acțiuni pentru a găsi un cumpărător. Activul necurent este clasificat ca disponibil pentru vânzare. Valoarea justă a echipamentului este de 190.000.000 lei, iar cheltuielile ocazionate de vânzare sunt estimate la 30.000.000 lei. Vânzarea este estimată să aibă loc peste 6 luni. La sfârșitul exercițiului N+1 valoarea justă minus cheltuielile de cesiune este de 150.000.000 lei.

Înregistrările efectuate de societatea ALFA sunt următoarele:

– 1.01.N – achiziția echipamentului:

+A,+A		+D	
%	=	404	261.800.000
2131 Echipamente tehnologice		Furnizori de imobilizări	220.000.000
4426 TVA deductibilă			41.800.000

– 31.12.N - amortizarea pentru exercițiul N:

+Ch		+(-A)	
6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea echipamentelor tehnologice	20.000.000

Scanned with OKEN Scanner

– 31.12.N - înregistrarea pierderii din depreciere:

Valoarea netă contabilă = 200.000.000 -180.000.000 = 20.000.000 lei

+Ch		+(-A)	
6813	=	2913	20.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	

– amortizarea până la 1.09.N+1:

+Ch		+(-A);	
6811	=	2813	13.333.333
Cheltuieli de exploatare privind amortiarea imobilizărilor		Amortizarea echipamentelor tehnologice	

Potrivit IFRS 5, amortizarea activelor necurente deținute în vederea vânzării și a activelor ce fac parte dintr-un grup de active deținut în vederea vânzării încetează să se mai înregistreze de la data clasificării lor în această categorie.

Recuperarea valorii contabile a activului prin utilizare devine secundară în raport cu recuperarea sa prin vânzare sau prin schimb. Deoarece în determinarea valorii amortizabile se ține cont de valoarea reziduală, amortizarea determinată ar fi nesemnificativă.

Deci, începând cu 1.01.N+1, nu se mai înregistrează amortizarea pentru echipament.

Scanned with OKEN Scanner

Un activ necurent clasificat ca deținut pentru vânzare este evaluat la cea mai mică valoare dintre valoarea sa contabilă și valoarea justă mai puțin costurile de vânzare.

Costurile estimate cu vânzarea activului cuprind cheltuielile directe legate de vânzarea activului, care nu ar fi angajate dacă vânzarea nu ar avea loc, cu excepția cheltuielilor de finanțare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

STUDIU DE CAZ

(continuare)

Înainte de clasificarea inițială a echipamentului ca deținut pentru vânzare, valoarea sa contabilă este determinată în conformitate cu IAS 16 „Imobilizări corporale".

Valoarea netă contabilă a echipamentului la 1.09.N+1 = 166.666.667 lei.

Valoarea justă mai puțin costurile de vânzare = 160.000.000 lei.

Societatea ALFA recunoaște o pierdere de valoare pentru diferența dintre valoarea netă contabilă a echipamentului și valoarea justă minus costurile de vânzare.

+Ch		+(-A)	
6813	=	2913	6.666.667
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	

La 31.12.N+1, echipamentul trebuie evaluat, potrivit IFRS 5, la minimul dintre valoarea netă contabilă și valoarea justă diminuată cu costurile de cesiune:

Scanned with OKEN Scanner

– înregistrarea pierderii de valoare:

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	10.000.000

STUDIU DE CAZ

Societatea BETA achiziționează la 1.11.N un autoturism la un preț de 800.000.000 lei, TVA 19%. Vânzarea sa este estimată să aibă loc peste 6 luni. Managementul societății BETA nu a întreprins încă acțiuni de căutare a unui cumpărător dar în 2 luni va întocmi un program detaliat de vânzare. Valoarea justă a autoturismului este de 790.000.000 lei, iar cheltuielile ocazionate de vânzare sunt estimate la 3.000.000 lei. La sfârșitul exercițiului N, valoarea justă minus cheltuielile de cesiune este de 810.000.000 lei.

La data achiziției, autoturismul este clasificat ca deținut spre vânzare. Înregistrările efectuate de BETA sunt următoarele:

– 1.11.N – achiziția autoturismului:

+A,+A		+D	
%	=	404	952.000.000
2133 Mijloace de transprt		Furnizori de imobilizări	800.000.000
4426 TVA deductibilă			152.000.000

– 1.11.N – pierderea din depreciere (deoarece la recunoașterea inițială autoturismul este evaluat la minimul dintre cost și valoarea justă mai puțin costurile de vânzare):

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+(-A)	
6813 Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor	=	2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	13.000.000

Autoturismul nu este amortizat.

Întreprinderea va recunoaște un venit din orice creștere ulterioară a valorii juste mai puțin costurile de vânzare pentru un activ dar acesta nu trebuie să depășească pierderea din depreciere ce a fost recunoscută anterior, potrivit IAS 36 sau IFRS 5.

– 31.12.N – recunoașterea venitului determinat de creșterea valorii juste mai puțin costurile de cesiune:

-(-A)		+V	
2913 Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	=	7813 Venituri din provizioane pentru deprecierea imobilizărilor	13.000.000

STUDIU DE CAZ

Societatea BETA deține un echipament care la 31.12.N este clasificat ca disponibil pentru vânzare și evaluat la valoarea justă mai puțin cheltuielile de cesiune. Vânzarea este estimată a avea loc peste un an și 3 luni. Valoarea justă la 31.12.N este de 300.000.000 lei iar cheltuielile de cesiune sunt de 20.000.000 lei. Rata dobânzii lunară este de 0,8%.

Scanned with OKEN Scanner

Atunci când operațiunea de vânzare se așteaptă să intervină peste mai mult de un an, costurile de cesiune vor fi actualizate. Orice creștere în valoarea lor actualizată ca urmare a trecerii timpului determină înregistrarea unei cheltuieli financiare.

La 31.12.N, valoarea justă diminuată cu cheltuielile de cesiune este de 300.000.000 - 20.000.000/$(1,008)^{15}$ = 282.253.120 lei.

La 31.12.N+1, valoarea justă este de 295.000.000 lei, iar cheltuielile de cesiune sunt estimate la 21.000.000 lei.

Valoarea justă minus cheltuielile de cesiune = 295.000.000 – 21.000.000/$(1,008)^{3}$= 274.496.042 lei.

Diminuarea valorii juste minus cheltuielile de cesiune se datorează:

- creșterii valorii actualizate a cheltuielilor de cesiune cu 1.780.699 lei (de la 17.746.880 lei la 19.527.579 lei), ca urmare a trecerii timpului, și
- modificării estimărilor referitoare la valoarea justă și cheltuielile de cesiune.

La 31.12.N+1, societatea BETA va înregistra pierderea de valoare astfel:

+Ch,+Ch		+(-A)	
%	=	2913	7.757.078
6813		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	5.976.379
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor			
666			1.780.699
Cheltuieli cu dobânzile			

STUDIU DE CAZ

La 31.12.N, societatea BETA a aprobat un plan de vânzare a unui grup de active și a inițiat acțiuni de găsire a unui cumpărător.

Din grupul de active fac parte:

- un teren care are o valoare netă contabilă de 400.000.000 lei (în urma testului de depreciere efectuat la 31.12.N);
- o clădire evaluată la 1.500.000.000 lei;
- stocuri evaluate la valoarea realizabilă netă, conform IAS 2 „Stocuri", de 25.000.000 lei.

Se estimează o valoare justă mai puțin cheltuielile de cesiune pentru grupul de active de 1.900.000.000 lei.

Înainte de clasificarea inițială a grupului de active ca deținut pentru vânzare, valorile contabile ale activelor sunt determinate potrivit standardelor aplicabile.

Grupul de active se evaluează la minimul dintre valoarea netă contabilă 1.925.000.000 lei și valoarea justă diminuată cu cheltuielile de cesiune 1.900.000.000 lei.

Pierderea din depreciere (și orice câștig ulterior) recunoscută pentru un grup de active destinat cedării diminuează (sau majorează) valoarea contabilă a activelor necurente din cadrul grupului în ordinea prevăzută de IAS 36 astfel:

- ***în cazul unei pierderi de valoare aceasta se impută cu precădere fondului comercial și apoi activelor necurente ce intră în sfera de aplicare a IFRS 5 proporțional cu valoarea lor contabilă;***
- ***reluarea ulterioară a pierderii afectează doar activele necurente.***

Pierderea de valoare de 25.000.000 lei este alocată activelor necurente ce intră sub incidența IFRS 5 (deci nu este alocată stocurilor) astfel:

- terenului: 25.000.000 lei x 400.000.000/1.900.000.000 = 5.263.158 lei;
- clădirii: 25.000.000 lei x 1.500.000/1.900.000.000 = 19.736.842 lei.

Scanned with OKEN Scanner

+Ch		+(-A);+(-A)	
6813	=	%	25.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		2911 Provizioane pentru deprecierea terenurilor	5.263.158
		2912 Provizioane pentru deprecierea clădirilor	19.736.842

O întreprindere va înceta să clasifice un activ sau grup de active ca deținut în vederea vânzării dacă nu mai sunt îndeplinite criteriile menționate de IFRS 5.

STUDIU DE CAZ

La sfârșitul exercițiului N-1, societatea ALFA a clasificat un utilaj ca deținut în vederea vânzării. La data clasificării, utilajul avea o valoare brută de 102.000.000 lei, amortizare cumulată de 20.000.000 lei, durată de viață utilă rămasă de 8 ani și o valoare reziduală de 2.000.000 lei. Valoarea justă mai puțin cheltuielile de cesiune este la sfârșitul exercițiului N-1 de 78.000.000 lei. La 1 septembrie N, utilajul încetează a mai fi clasificat ca deținut în vederea vânzării și are o valoare recuperabilă de 70.000.000 lei.

La sfârșitul exercițiului N, se înregistrează o pierdere de valoare pentru utilaj de 4.000.000 lei. Utilajul încetează să mai fie amortizat.

Întreprinderea va evalua un activ care încetează a mai fi clasificat ca deținut în vederea vânzării la cea mai mică valoare dintre:

- ***valoarea contabilă a activului înainte de clasificarea sa ca deținut pentru vânzare ajustată cu orice amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul nu ar fi fost clasificat ca deținut pentru vânzare și***
- ***valoarea recuperabilă a activului la data la care se ia decizia ulterioară ca activul să nu mai fie vândut.***

Scanned with OKEN Scanner

Dacă imobilizarea face parte dintr-o UGT, valoarea sa recuperabilă este valoarea contabilă determinată după alocarea pierderii din depreciere identificată pentru UGT.

La 1 septembrie, utilajul este evaluat la minimul dintre:

- 82.000.000 lei - (82.000.000-2.000.000)/8 x 8/12=75.333.333 lei, și
- 70.000.000 lei.

Ajustarea valorii activului care încetează a mai fi clasificat ca deținut în vederea vânzării afectează contul de profit și pierdere cu excepția cazului în care activul este o imobilizare corporală sau necorporală ce a fost reevaluată, potrivit IAS 16 sau IAS 38, înainte de clasificarea sa ca deținută în vederea vânzării (caz în care ajustarea va fi tratată ca o reevaluare pozitivă sau negativă).

Societatea ALFA înregistrează pierderea de valoare astfel:

+Ch		+(-A)	
6813	=	2913	8.000.000
Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor		Provizioane pentru deprecierea echipamentelor tehnologice	

O întreprindere trebuie să prezinte un activ imobilizat clasificat ca fiind deținut pentru vânzare precum și activele ce fac parte dintr-un grup de active clasificat ca fiind deținut pentru vânzare separat de alte active din cadrul bilanțului. Datoriile dintr-un grup destinat cedării vor fi prezentate separat de alte datorii din cadrul bilanțului. Aceste active și datorii nu pot fi compensate și prezentate ca o suma unică.

Scanned with OKEN Scanner

5.5.4. Abandonul de activități

Un abandon de activitate este o componentă a unei întreprinderi care fie a fost cedată fie este clasificată ca destinată cedării, și

(a) reprezintă un segment de activitate sau geografic;

(b) este parte a unui plan unic de cedare a unui segment de activitate sau a operațiunilor dintr-un segment geografic sau

(c) este o filială achiziționată exclusiv în vederea revânzării.

Activele necurente (sau grupurile de active) ce urmează a fi abandonate nu sunt clasificate ca deținute în vederea vânzării, deoarece valoarea lor contabilă va fi recuperată în principal prin utilizare.

IFRS 5 solicită prezentarea următoarelor informații referitoare la abandonul de activități:

(a) ca sumă unică, în cadrul contului de profit si pierdere, totalul următoarelor valori:

i. profitul sau pierderea după impozitare aferent(ă) activităților întrerupte, și

ii. profitul sau pierderea după impozitare recunoscut(ă) cu ocazia evaluarii la valoarea justă mai puțin costurile de vânzare sau cu ocazia cedării activelor sau a grupurilor de active aparținand activității abandonate.

(b) o analiză (în note sau în contul de profit și pierdere) a sumei determinate mai sus pe:

- venituri, cheltuieli, profit sau pierdere înainte de impozitare din activitătile abandonate și cheltuiala cu impozitul pe profit aferentă;
- câștigul sau pierderea din evaluarea la valoarea justă diminuată cu costurile de cesiune sau din cesiunea activelor sau grupurilor de active ce fac parte din activitatea abandonată și cheltuiala cu impozitul pe profit aferentă;

(c) fluxurile nete de trezorerie aferente abandonurilor de activități atribuibile activităților din exploatare, investiții și finanțare.

Scanned with OKEN Scanner

5.6. Rezumat

1. O întreprindere trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere, dacă există un indiciu oarecare ce arată că un activ a putut pierde din valoare. Dacă există un astfel de indiciu, întreprinderea trebuie să estimeze valoarea recuperabilă a activului. Indiferent dacă există sau nu indicii de depreciere, o întreprindere trebuie să testeze anual pentru depreciere:
   - imobilizările necorporale cu durată de viață nedeterminată și cele care nu sunt încă disponibile pentru utilizare (deoarece abilitatea lor de a genera suficiente avantaje economicie viitoare pentru recuperarea valorii contabile este mai incertă înainte de utilizare);
   - fondul comercial achiziționat într-o grupare de întreprinderi.

2. Atunci când există indicii că o imobilizare corporală sau necorporală a pierdut din valoare, întreprinderea trebuie să determine valoarea recuperabilă a acesteia. Valoarea recuperabilă este valoarea cea mai mare dintre valoarea justă mai puțin costurile de vânzare și valoarea de utilitate a activului în cauză.

3. Activul este considerat a fi depreciat dacă valoarea recuperabilă este inferioară valorii nete contabile. În caz contrar, activul este apreciat valoric iar această apreciere nu se contabilizează în virtutea principiului prudenței.

4. Cel mai bun indicator pentru valoarea justă mai puțin costurile de vânzare este prețul dintr-un acord irevocabil de vânzare în cadrul unei tranzacții cu preț determinat obiectiv, ajustat cu costurile direct atribuibile cesiunii. Dacă nu există acord de vânzare irevocabil dar activul este tranzacționat pe o piață activă se utilizează prețul curent de cumpărare.

5. Valoarea de utilitate este valoarea actualizată a fluxurilor viitoare de trezorerie generate de activ. Valoarea actualizată va fi calculată fără a lua în calcul fluxurile de trezorerie aferente impozitului pe profit. În determinarea valorii actualizate nu se

Scanned with OKEN Scanner

ține seama de fluxurile de trezorerie generate de activitățile financiare. Fluxurile de trezorerie viitoare trebuie să țină seama de starea actuală a unui activ. Vor fi exceptate, în consecință, acele intrări sau ieșiri de trezorerie, apreciate că vor rezulta:

- dintr-o restructurare viitoare în care întreprinderea nu este încă angajată;
- cheltuielile de investiții viitoare care vor ameliora sau vor crește nivelul de performanță al unui activ dincolo de nivelul inițial. Pentru a evita luarea în considerare de două ori, rata de actualizare nu reflectă riscurile care au fost luate în considerare pentru stabilirea ratelor de creștere pe termen lung necesare ajustării fluxurilor de trezorerie.

6. O pierdere din depreciere trebuie recunoscută imediat ca și cheltuială în contul de profit și pierdere. Pentru activele reevaluate pierderea de valoare se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare iar după epuizarea acesteia este recunoscută în contul de profit și pierdere.

7. Unitatea Generatoare de Trezorerie (UGT) este cel mai mic grup de active ce include activul în cauză și care generează intrări de trezorerie independente de intrările de trezorerie generate de alte active sau grupuri de active.

8. Pentru o unitate generatoare de trezorerie, o pierdere de valoare trebuie să fie contabilizată dacă și numai dacă valoarea sa recuperabilă este mai mică decât valoarea sa contabilă. Pierderea de valoare trebuie să fie repartizată, pentru a reduce valoarea contabilă a activelor UGT, în următoarea ordine:

- mai întâi, fondului comercial afectat unității generatoare de trezorerie (dacă este cazul);
- apoi, celorlalte active ale unității, în funcție de prorata valorii contabile a fiecăruia.

9. Cu ocazia repartizării unei pierderi de valoare, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie să fie adusă la un nivel inferior celei mai mari valori dintre:

- valoarea justă minus costurile de vânzare (dacă poate fi determinată);

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea sa de utilitate (dacă poate să fie determinată);
- zero.

10. O întreprindere trebuie să aprecieze, la fiecare dată de închidere, dacă există un indiciu oarecare ce arată că o pierdere de valoare contabilizată pentru un activ sau pentru o unitate generatoare de trezorerie, în exercițiile anterioare, s-a diminuat ori nu mai există.

11. Reluarea unei pierderi de valoare a unui activ sau a unei UGT trebuie să fie contabilizată imediat la venituri, în contul de profit și pierdere, exceptând situația în care activul a fost contabilizat la o mărime reevaluată, conform unei alte norme internaționale. Orice reluare a unei pierderi de valoare a unui activ reevaluat trebuie să fie tratată ca o reevaluare pozitivă, conform normelor IAS 16 și respectiv IAS 38.

12. Valoarea netă contabilă majorată a unui activ, ca urmare a reluării unei pierderi din depreciere, nu trebuie să depășească valoarea netă contabilă care ar fi fost determinată în cazul în care activul nu s-ar fi depreciat. În alocarea reluării unei pierderi din depreciere pentru o UGT, valoarea contabilă a unui activ nu trebuie majorată peste minimul dintre:

(a) valoarea recuperabilă (dacă este determinabilă); și

(b) valoarea netă contabilă care ar fi fost determinată dacă nu ar fi fost recunoscută nici o pierdere din depreciere în anii trecuți.

13. O unitate generatoare de trezorerie căreia i s-a alocat fond comercial va fi testată pentru depreciere anual. În condițiile în care se constată că valoarea recuperabilă pentru unitatea generatoare de trezorerie este inferioară valorii contabile nete, trebuie recunoscută o pierdere din depreciere care va fi alocată pentru a reduce valoarea contabilă netă a activelor unității generatoare de trezorerie:

a) mai întâi asupra fondului comercial;

b) apoi asupra altor active ale unității pe baza unei alocări proporționale.

Scanned with OKEN Scanner

14. IAS 36 interzice reluarea unei pierderi din depreciere recunoscute pentru fondul comercial.

15. O întreprindere clasifică un activ necurent (sau un grup de active) ca deținut în vederea vânzării dacă valoarea sa contabilă va fi recuperată mai degrabă prin vânzare decât prin utilizare.

16. Potrivit IFRS 5, amortizarea activelor necurente deținute în vederea vânzării și a activelor ce fac parte dintr-un grup de active deținut în vederea vânzării încetează să se mai înregistreze de la data clasificării lor în această categorie.

17. Un activ necurent clasificat ca deținut pentru vânzare este evaluat la cea mai mică valoare dintre valoarea sa contabilă și valoarea justă mai puțin costurile de vânzare. Costurile estimate cu vânzarea activului cuprind cheltuielile directe legate de vânzarea activului, care nu ar fi angajate dacă vânzarea nu ar avea loc, cu excepția cheltuielilor de finanțare și a cheltuielilor cu impozitul pe profit.

18. Întreprinderea va recunoaște un venit din orice creștere ulterioară a valorii juste mai puțin costurile de vânzare pentru un activ, dar acesta nu trebuie să depășească pierderea din depreciere ce a fost recunoscută anterior, potrivit IAS 36 sau IFRS 5.

19. Atunci când operațiunea de vânzare se așteaptă să intervină peste mai mult de un an, costurile de cesiune vor fi actualizate. Orice creștere în valoarea lor actualizată ca urmare a trecerii timpului determină înregistrarea unei cheltuieli financiare.

20. Pierderea din depreciere (și orice câștig ulterior) recunoscută pentru un grup de active destinat cedării diminuează (sau majorează) valoarea contabilă a activelor necurente din cadrul grupului în ordinea prevăzută de IAS 36 astfel:

- în cazul unei pierderi de valoare, aceasta se impută cu precădere fondului comercial și apoi activelor necurente proporțional cu valoarea lor contabilă;
- reluarea ulterioară a pierderii afectează doar activele necurente.

Scanned with OKEN Scanner

21. Întreprinderea va evalua un activ care încetează a mai fi clasificat ca deținut în vederea vânzării la cea mai mică valoare dintre:

- valoarea contabilă a activului înainte de clasificarea sa ca deținut pentru vânzare ajustată cu orice amortizare sau reevaluare care ar fi fost recunoscută dacă activul nu ar fi fost clasificat astfel și
- valoarea recuperabilă a activului la data la care se ia decizia ulterioară ca activul să nu mai fie vândut. Ajustarea valorii activului care încetează a mai fi clasificat ca deținut în vederea vânzării afectează contul de profit și pierdere, cu excepția cazului în care activul este o imobilizare corporală sau necorporală ce a fost reevaluată, potrivit IAS 16 sau IAS 38, înainte de clasificarea sa ca deținută în vederea vânzării (caz în care ajustarea va fi tratată ca o reevaluare pozitivă sau negativă).

Scanned with OKEN Scanner

5.7. Rezolvări ale exercițiilor

Exercițiul 1: Varianta corectă este b). Vezi paragraful anterior exercițiului 1.

Exercițiul 2: La o rată de 20%, valoarea de utilitate este de 29.775 u.m. Valoarea justă mai puțin costurile de cesiune este de 35.000 u.m.

Valoarea recuperabilă = max (29.775; 35.000) = 35.000 u.m.

Pierderea de valoare = 40.000 – 35.000 = 5.000 u.m.

Exercițiul 3: Valoarea contabilă netă = 500.000 – 300.000 = 200.000 mii lei;

Calculul valorii de utilitate:

N+1:		15.000 x 0,870 = 13.050 mii lei;
N+2:	(+)	20.000 x 0,756 = 15.120 mii lei;
N+3:	(+)	50.000 x 0,658 = 32.900 mii lei;
N+4:	(+)	30.000 x 0,572 =17.160 mii lei;
N+5:	(+)	10.800 x 0,497 = 5.368 mii lei.
	(=)	Valoare de utilitate = 83.598 mii lei.

Valoarea justă mai puțin costurile de cesiune este de 120.000 mii lei.

Valoarea recuperabilă = max (83.598; 120.000) = 120.000 mii lei.

Deprecierea = 200.000 – 120.000 = 80.000 mii lei.

Întrucât echipamentul a fost reevaluat în trecut, deprecierea se impută cu prioritate asupra rezervei din reevaluare existente iar diferența va afecta contul de profit și pierdere:

105 = 2131 60.000 mii lei

6813 = 2913 20.000 mii lei

Exercițiul 4: Dacă nu ar exista o piață activă pentru producția SI, atunci SI și SII vor forma o UGT. Dacă ar exista o piață activă,

Scanned with OKEN Scanner

atunci cele două secții ar reprezenta UGT separate chiar dacă SI nu vinde nimic pe această piață.

Exercițiul 5: Mutarea utilajului A într-o altă UGT nu este justificată economic deoarece D și E generează fluxuri de trezorerie independent de A. Întreprinderea urmărește să beneficieze de deprecierea lui A pentru a-și diminua rezultatul. Dacă l-ar lăsa pe A în UGT alături de B și C, nici o depreciere nu ar fi constatată în contabilitate. Includerea lui A în aceeași UGT cu D și E se face cu vădita intenție de a afecta rezultatul cu deprecierea UGT formată din A, D, și E.

Exercițiul 6: Valoarea de utilitate = 330.000.000 lei.

Valoarea justă mai puțin costurile de cesiune = 275.000.000 lei;

Valoarea contabilă a echipamentului după constatarea pierderii din depreciere = max (330.000.000; 275.000.000) = 330.000.000 lei;

Deprecierea aferentă echipamentului = 105.000.000 lei;

Valoarea contabilă a echipamentului = 350.000.000 lei;

Deprecierea imputată echipamentului = 350.000.000 – 330.000.000 lei = 20.000.000 lei;

Deprecierea echipamentului ce trebuie imputată celorlalte două active ale UGT = 105.000.000 – 20.000.000 = 85.000.000 lei;

Deprecierea imputată terenului = 85.000.000 x 100.000.000/ 650.000.000 = 13.076.918 lei;

Deprecierea imputată clădirii = 85.000.000 x 550.000.000/ 650.000.000 = 71.923.082 lei;

Deprecierea totală aferentă terenului = 30.000.000 + 13.076.918 = 43.076.918 lei;

Diferența aferentă clădirii = 165.000.000 + 71.923.082 = 236.923.082 lei.

6813	= %	300.000.000
	2913	20.000.000
	2911	43.076.918
	2912	236.923.082

Scanned with OKEN Scanner

Exercițiul 7: **- 31.12.N:**

Amortizarea = 25.000.000 lei;

Valoarea netă contabilă = 475.000.000 lei;

Valoarea recuperabilă = 400.000.000 lei;

Pierderea de valoare = 75.000.000 lei.

6813 = 2912 75.000.000 lei

- 31.12.N+1:

Amortizarea = 400.000.000/19 = 21.052.631 lei;

Valoarea netă contabilă = 378.947.369 lei;

Valoarea recuperabilă = 460.000.000 lei;

Aprecierea de valoare = 81.052.631 lei;

Valoarea netă pe care ar fi avut-o clădirea dacă nu s-ar fi depreciat în trecut 500.000.000 – 25.000.000 x 2 = 450.000.000 lei.

Deoarece pierderea de valoare nu mai există trebuie reluat provizionul pentru depreciere.

2912 = 7813 71.052.631

Observați că nu se reia întregul provizion deoarece după această operație valoarea netă a activului nu trebuie să fie mai mare decât cea care s-ar fi obținut dacă acesta nu s-ar fi depreciat în trecut.

Proba: 378.947.369 + 71.052.631 = 450.000.000 lei.

Exercițiul 8: Amortizarea = 450.000.000/18 = 25.000.000 lei

Exercițiul 9: În urma reluării deprecierii, valoarea activului nu trebuie să depășească min. (160.000; 155.000) = 155.000 mii lei;

Dacă am relua întreaga pierdere de valoare de 78.873, valoarea netă a activului ar fi de 85.828 + 78.873 = 164.701 mii lei;

Diferența 164.701 – 155.000 = 9.701 mii lei nu se reia la venituri.

Deci, pierderea de valoare care se reia la venituri este de 78.873 – 9.701 = 69.172 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

5.8. Teste grilă de autoevaluare

1. Valoarea recuperabilă este:

a) max (valoare de utilitate; valoare contabilă netă);

b) max (valoarea justă minus costurile de cesiune; valoare contabilă netă);

c) min (valoare de utilitate; valoarea justă minus costurile de cesiune);

d) max (valoare utilitate; valoarea justă minus costurile de cesiune);

e) min (valoare de utilitate; valoarea justă minus costurile de cesiune).

2. La sfârșitul exercițiului N, întreprinderea deține un echipament tehnologic despre care se cunosc următoarele informații:

- valoarea contabilă 700.000 mii lei;
- amortizarea cumulată 200.000 mii lei;
- valoarea justă minus costurile de cesiune 200.000 mii lei;
- valoarea de utilitate 350.000 mii lei;
- rezervă din reevaluare existentă 70.000 mii lei.

La sfârșitul exercițiului N+1, valoarea justă a echipamentului este de 520.000 mii lei iar durata de amortizare este reestimată la 5 ani.

Care sunt înregistrările contabile privind recunoașterea și reluarea deprecierii echipamentului tehnologic?

a) În exercițiul N:

105	=	213	70.000.000
6813	=	2913	80.000.000

În exercițiul N+1:

2913	=	7813	80.000.000
2131	=	105	40.000.000

Scanned with OKEN Scanner

b) În exercițiul N:

6813	=	2913	150.000.000

În exercițiul N+1:

2913	=	7813	80.000.000
2131	=	105	70.000.000

c) În exercițiul N:

105	=	213	70.000.000
6813	=	2913	80.000.000

În exercițiul N+1:

2913	=	7813	80.000.000
2131	=	105	320.000.000

d) În exercițiul N:

105	=	213	70.000.000
6813	=	2913	80.000.000

În exercițiul N+1:

2131	=	105	80.000.000
2913	=	7813	40.000.000

e) În exercițiul N:

6813	=	2913	150.000.000

În exercițiul N+1:

2913	=	7813	150.000.000

3. În previzionarea fluxurilor viitoare de trezorerie se ține seama de:

a) încasări și plăți de dobânzi;

b) plăți de impozit pe profit;

c) plata de salarii;

d) fluxuri generate de reparații capitale în care întreprinderea nu este angajată;

e) fluxuri generate de restructurări de activități în care întreprinderea nu este angajată.

Scanned with OKEN Scanner

4. O UGT este alcătuită din activele A, B și C care au o valoare contabilă netă de 100.000.000 lei, 50.000.000 lei și respectiv de 150.000.000 lei. Valoarea recuperabilă a UGT este de 200.000.000 lei. Pentru activul A, poate fi determinat prețul de vânzare iar acesta este de 75.000.000 lei, iar pentru celelalte două active nu pot fi determinate nici prețul net de vânzare și nici valoarea de utilitate. Cum este alocată deprecierea UGT între activele componente?

a) 33,3 mil. lei; 16,67 mil. lei; 50 mil. lei;

b) 25 mil. lei; 18,75 mil. lei; 56,25 mil. lei;

c) 33,3 mil. lei; 33,3 mil. lei; 33,4 mil. lei;

d) 100 mil. lei; 0 mil. lei; 0 mil. lei;

e) 0 mil. lei; 25 mil. lei; 75 mil. lei.

5. Nu intră în aria de aplicabilitate a IAS 36:

a) investițiile în filiale;

b) investițiile în întreprinderile asociate;

c) întreprinderile în asocierile în participație;

d) imobilizările corporale;

e) investițiile imobiliare evaluate la valoarea justă, potrivit IAS 40.

6. Care din următoarele afirmații este adevărată, potrivit IAS 36:

a) unitățile generatoare de trezorerie care conțin fond comercial sunt testate pentru depreciere atunci doar când există indicii de depreciere;

b) fiecare UGT sau grup de UGT cărora le este locat fond comercial reprezintă cel mai redus nivel la care fondul comercial este monitorizat în scopuri manageriale;

c) unitățile generatoare de trezoerie ce conțin fond comercial pot fi mai mari decât segmentele utilizate în raportarea pe segmente, conform IAS 14;

Scanned with OKEN Scanner

d) fondul comercial este testat pentru depreciere la fel ca activele suport;

e) fondul comercial trebuie alocat fiecărei UGT indentificate.

7. Care din afirmațiile de mai jos este adevărată cu privire la evaluarea unui activ necurent clasificat ca deținut în vederea vânzării:

a) este evaluat la minimul dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus cheltuielile de cesiune;

b) este evaluat la maximul dintre valoarea contabilă și valoarea justă minus cheltuielile de cesiune;

c) este evaluat la minimul dintre valoarea contabilă și valoarea justă;

d) este evaluat la minimul dintre valoarea contabilă și valoarea recuperabilă;

e) va continua să fie amortizat.

8. Pierderea din depreciere pentru un grup de active deținut în vederea vânzării este alocată:

a) tuturor activelor grupului proporțional cu valoarea contabilă;

b) tuturor activelor necurente ale grupului proporțional cu valoarea contabilă;

c) întâi fondului comercial și apoi celorlalte active ale grupului proporțional cu valoarea contabilă;

d) întâi fondului comercial și apoi celorlalte active necurente ale grupului ce intră în aria de aplicabilitate a IFRS 5 proporțional cu valoarea contabilă;

e) niciuna din variantele de mai sus.

9. Care din următoarele afirmații este adevărată, potrivit IAS 36?

a) o UGT este cel mai larg grup de active căruia îi aparține activul în cauză;

Scanned with OKEN Scanner

b) valoarea contabilă și valoarea recuperabilă ale unei UGT sunt determinate grupând aceleași active și datorii;

c) o UGT este aceeași indiferent dacă testul de dereciere se face la nivelul filialei (în vederea întocmirii situațiilor financiare individuale) sau la nivelul grupului;

d) o UGT conține doar imobilizări corporale;

e) UGT-urile care conțin imobilizări necorporale cu durată de viață nedeterminată sunt testate pentru depreciere doar când există indicii de depreciere.

10. Societatea ALFA deține un utilaj ce urmează a fi abandonat și un grup de active deținut în vederea vânzării care conține un echipament, o clădire, un stoc de marfă și un activ de impozit amânat. Care din afirmațiile de mai jos este adevărată?

a) utilajul abandonat va fi clasificat ca deținut în vederea vânzării și toate activele din grupul deținut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5;

b) utilajul abandonat nu va fi clasificat ca deținut în vederea vânzării și toate activele din grupul deținut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5;

c) utilajul abandonat are valoare contabilă nulă și toate activele din grupul deținut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5;

d) utilajul abandonat nu va fi clasificat ca deținut în vederea vânzării, clădirea și echipamentul din grupul deținut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5, iar activul de impozit amânat și stocul sunt evaluate potrivit standardelor relevante;

e) utilajul abandonat va fi clasificat ca deținut în vederea vânzării, clădirea și echipamentul din grupul deținut în vederea vânzării sunt evaluate potrivit IFRS 5, iar activul de impozit amânat și stocul sunt evaluate potrivit standardelor relevante.

Scanned with OKEN Scanner

Răspunsurile la testele grilă de autoevaluare

Capitolul 1	1-d); 2-a); 3-d); 4-b); 5-d); 6-e); 7-d); 8-a); 9-c); 10-a).
Capitolul 2	1-c); 2-a); 3-b); 4-e); 5-e); 6-b); 7-c); 8-b); 9-d);10-c)
Capitolul 3	1-c);2-a); 3-c); 4-a); 5-b); 6-c); 7-b); 8-d); 9-d); 10-a)
Capitolul 4	1-d); 2-a); 3-b); 4-e); 5-c); 6-b);7-b); 8-d);9-e); 10-a)
Capitolul 5	1-d); 2-a); 3-c); 4-b); 5-e); 6-b); 7-a); 8-d); 9-b); 10-d);

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE

1. **Bunea Șt.** – *Monocromie și policromie în proiectarea politicilor contabile ale întreprinderilor*, Editura Economică, București, 2005.
2. **Cearns K.** – *Impairement:understanding CGU*$_s$, Accountancy (International edition), vol. 123, no.1267, march 1999.
3. **Epstein B.J.; Mirza A.A.** – *Interpretation and application of International Accounting Standards*, John Wiley & Sons.Inc., 2002.
4. **Feleagă N.** – *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a, vol. 1, Contabilitățile anglo-saxone, Editura Economică, București,1999.
5. **Feleagă N.** – *Sisteme contabile comparate*, ediția a II-a, vol. 2 și 3, Normele contabile internaționale, Editura Economică, București, 2000.
6. **Feleagă N.** – *Controverse contabile*, Editura Economică, București,1996.
7. **Feleagă N.; Ionașcu I.** – *Tratat de contabilitate financiară*, vol. 1 și 2, Editura Economică, București, 1998.
8. **Feleagă N.; Malciu Liliana** – *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București, 2004.
9. **Feleagă N.; Malciu Liliana; Bunea Șt.** – *Bazele contabilității – o abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002.
10. **Feleagă N.; Malciu Liliana** – *Provocările contabilității internaționale la cumpăna dintre milenii – modele de evaluare și investiții imateriale*, Editura Economică, București, 2004.
11. **Feleagă N.; Malciu Liliana** – *Recunoaștere, evaluare și estimare în contabilitatea internațională*, Editura CECCAR, București, 2004.
12. **Hongren Ch.; Foster G.; Datar S.** – *Cost Accounting*, Prentice Hall, 1997.
13. **Kieso, D.E.; Weygandt J.J.; Warfield T.D.** – *Intermediate Accounting*, New York, John Wiley & Sons, Inc., New York, 11th edition, 2004.

Scanned with OKEN Scanner

ISBN 973-8478-61-8

Scanned with OKEN Scanner